

UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ  
FACULDADE DE DIREITO

MATEUS DOMINGUES GRANER

**REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS-MERCADORIA E A  
EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DO *SOFTWARE***

CURITIBA

2016

MATEUS DOMINGUES GRANER

**REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA DO ICMS-MERCADORIA E A  
EXPLORAÇÃO ECONÔMICA DO *SOFTWARE***

Monografia apresentada como requisito parcial à  
obtenção de formação profissional específica e para a  
colação de grau da Faculdade de Direito da  
Universidade Federal do Paraná.

Professora Orientadora: Betina Treiger Gruppenmacher

*aos meus pais*  
*que não pouparam esforços*  
*para me proporcionar*  
*a oportunidade de estudar*

## AGRADECIMENTOS

A gratidão é um segundo prazer, que prolonga um primeiro, como um eco de alegria à alegria sentida, como uma felicidade a mais para um mais de felicidade. O que há de mais simples? Prazer de receber, alegria de ser alegre: gratidão.

A alegria de concluir este trabalho se deve a muitas pessoas, mas sobretudo a Deus.

Depois Dele, contudo, a maior gratidão é direcionada a meus pais, Roberto Carlos Graner e Maria Silene Domingues Graner, pelo amor que me deram (e ainda me dão) e pelo gigantesco esforço para me fazer chegar até aqui. Em seguida, sou grato à minha pequena e querida irmã Milena, pelo constante carinho e suporte. Também, a todos da minha grande família Domingues e família Graner.

Agradeço ao Alexandre e à Alessandra Mariano, em conjunto com o Jamil Milani, que me incentivaram e me influenciaram a optar pelo Direito.

Aos meus amigos de longa data, Davi Leite, Rodolfo Carlini, Gustavo Doná, André Sarmento, Gabriel Milani, Priscila Morgado, dentre tantos outros de Piracicaba.

Aos meus grandes amigos que fiz em Curitiba, não em ordem de preferência, Guilherme Tuller, Belfort, Rafael Borg, Otávio, Leandro, Anna, Paula, Pedro, Silvio, Gustavo, Laura, Giulia e os demais que aqui não estão nomeados.

À Clara de Meiroz Luchtemberg, verdadeiro eco de alegria à alegria, amorosa companheira que pacientemente me aturou e ajudou a revisar esta monografia.

Avançando, tampouco poderia deixar de agradecer ao professor Egon Bockmann Moreira, por ter me orientado na iniciação científica e na minha primeira experiência profissional, especialmente com o Célio Milano, Fabiane Tessari e Mariana Kato, a quem lhes sou muitíssimo grato pela paciência e pelo grande conhecimento que me ensinaram. Igualmente agradeço ao Departamento Tributário da Andersen Ballao Advocacia, Diniz, Monroe, Ariel, Marco, Mariana, Bárbara, Amanda e Ana Clara; mas sobretudo à Maria Alice Boscardin que um dia me incumbiu de pesquisar sobre o *software* e, sem perceber, me motivou a aprofundar o tema que será apresentado abaixo.

Por fim, foi um prazer ser norteado neste trabalho pela professora Betina Treiger Grupenmacher, excelente orientadora que teve paciência para ensinar e capacidade para instruir-me na difícil seara do Direito Tributário.

*Porque Dele,  
e por meio Dele,  
e para Ele  
são todas as coisas*

## RESUMO

No presente trabalho investigaremos se há incidência do Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) nas operações envolvendo a exploração econômica do *software*. Para tal tarefa, utilizaremos o instrumental teórico da regra-matriz de incidência. Desta forma, estabelecendo os pressupostos teóricos a serem adotados, passaremos para a análise da hipótese de incidência tributária do ICMS. No critério material verificaremos qual o conceito tradicional de mercadoria e se houve mutação constitucional de forma a qualificar o *software* como mercadoria; em seguida, exporemos quais são estas operações de exploração econômica do *software* e se nelas há circulação jurídica, isto é, transferência de titularidade. Após tal análise do critério material, adentraremos na delimitação temporal e espacial, passando por noções de estabelecimento. Por fim, no consequente, concentraremos nosso foco nos critérios pessoal (sujeito ativo e passivo) e quantitativo (base de cálculo e alíquota).

**Palavras-chave:** Regra-matriz. Incidência tributária. ICMS. Software.

## ABSTRACT

This paper aims to investigate if the *Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS)* (Brazilian Value Added Tax, VAT) is levied upon economical transactions involving software. In order to accomplish this task, we will use a theoretical tool called incidence matrix rule (*regra-matriz de incidência*). Establishing the proper theoretical framework to be adopted, we will proceed to the analysis of the hypotheses of ICMS tax incidence. Regarding the material criterion, we will verify what is the traditional concept of merchandise and if there has been a constitutional mutation which allowed the qualification of software as merchandise; afterwards, we will identify in which economical transactions involving software the transfer of ownership rights is carried out. Following the study of the material criterion, time and place limitations will be examined. Finally, regarding the consequent, we will focus on the personal criterion (taxpayer and its creditor) and quantitative criterion (tax base and tax rate).

**Key-words:** Matrix Rule. Tax incidence. ICMS. Brazilian VAT. Software.

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>1</b>
<b>1. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA.....</b>	<b>03</b>
1.1 DIREITO POSITIVO E CIÊNCIA DO DIREITO.....	03
1.2 NORMAS JURÍDICAS E SUA ESTRUTURA COMPLEXA.....	05
1.3 NORMAS TRIBUTÁRIAS E A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA.....	08
<b>2. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS-MERCADORIA.....</b>	<b>11</b>
2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	11
2.2 CRITÉRIO MATERIAL.....	12
2.3 A QUALIFICAÇÃO DO SOFTWARE COMO MERCADORIA.....	14
2.3.1 Conceito de mercadoria.....	14
2.3.2 Compreensão básica do software.....	24
2.3.3 Conceito jurídico do software: análise da Lei do Software e do Código Civil.....	26
2.3.4 Síntese: o software pode ser qualificado como mercadoria.....	29
2.4 A TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE DO SOFTWARE.....	30
2.4.1 Identificação das relações jurídicas envolvendo software.....	30
2.4.2 Transmissão parcial do software.....	31
2.4.3 Transmissão total do software.....	39
2.4.4 Síntese: limitação dos casos de incidência do ICMS.....	43
2.5 CRITÉRIO ESPACIAL.....	44
2.6 CRITÉRIO TEMPORAL.....	47
<b>3. CONSEQUENTE DO ICMS-MERCADORIA.....</b>	<b>49</b>
3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS.....	49
3.2 CRITÉRIO PESSOAL.....	50
3.2.1 Sujeito Ativo. ....	50



3.2.2	Sujeito Passivo.....	51
3.3	CRITÉRIO QUANTITATIVO.....	52
3.3.1	Base de Cálculo.....	52
3.3.2	Alíquota.....	54
	<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>55</b>

## INTRODUÇÃO

O *software*, atualmente, e desde o final do séc. XX, desempenha um papel imprescindível para a sociedade: desde o funcionamento de tarefas simples de um celular ou computador, até as mais complexas, como o funcionamento de uma linha de produção fabril. Não surpreende que em 2015 o mercado brasileiro de TI tenha movimentado cerca de 60 bilhões de dólares (aproximadamente 3,3% do PIB brasileiro) e o setor de *software* tenha crescido 30,2% em relação a 2014, segundo estudo produzido pela Associação Brasileira das Empresas de Software (ABES) em parceria com a IDC (International Data Corporation)<sup>1</sup>.

Evidentemente, também há um interesse arrecadatário do Fisco neste lucrativo mercado.

Podemos dizer que a própria dinâmica de comercialização do *software* é extremamente diversificada. Por exemplo: trata-se somente do *software* ou do *software* com *hardware*? Quais os direitos estão sendo transferidos? O uso apenas ou todos os direitos autorais? Ora, trata-se de cessão total dos direitos ou apenas licença de uso? Se for licença de uso: a licença é exclusiva ou não? Por tempo determinado ou não? Há previsão de atualizações adicionais com cobranças adicionais? Há previsão de serviços de instalação, manutenção, treinamento? E quando se tratarem de transações no comércio eletrônico?

Desta complexidade, muitíssimas dúvidas se levantam quanto ao adequado tratamento tributário do tema. Para além da referida dinâmica na comercialização do *software*, outra dificuldade é a própria compreensão básica deste bem intangível, pois, muito embora faça parte do nosso cotidiano, termos como algoritmo, código-fonte e código-objeto não são conhecidos profundamente pelos operadores do direito. A falta desta compreensão pré-jurídica acaba por prejudicar a qualificação adequada dos conceitos jurídicos atinentes ao tema, por isso grande confusão tem-se visto em ora conceituá-lo como mercadoria, serviço ou até mesmo como *royalties*.

Apesar da matéria ter sido consideravelmente explorada na doutrina e jurisprudência, constata-se muitas vezes a ausência de estudos mais aprofundados e com o rigor necessário imposto pela ciência do direito.

---

<sup>1</sup> Disponível em: <http://www.abessoftware.com.br/dados-do-setor/estudo-2016--dados-2015>, acesso em 03.09.2016 às 12:27.

Para solucionar tal problema, utilizaremos o instrumento teórico da regra-matriz de incidência tributária desenvolvido por PAULO DE BARROS CARVALHO, pois tem-se mostrado o caminho científico mais adequado para o estudo de qualquer tributo.

No entanto, limitaremos nosso objeto de estudo para apenas abordar o Imposto sobre Circulação de Mercadorias (ICMS) e, mais especificamente, a materialidade *realizar operações mercantis que envolvam a circulação de mercadorias* (art. 155, II, CF). Portanto, as demais materialidades do ICMS serão deixadas de fora, por não guardarem pertinência com as operações de comercialização do *software*<sup>2</sup>. Por óbvio, tampouco serão examinados os demais impostos ou contribuições, como o ISS, IPI, Imposto de Renda, CIDE, Imposto de Importação, Imposto de Exportação ou PIS e COFINS.

Assim, nesta monografia, procurar-se-á investigar se nas diversas modalidades de exploração econômica do *software* há (ou não) transferência de titularidade e se o próprio *software* pode ser considerado *mercancia* para fins de incidência tributária do ICMS-mercadoria.

Vale dizer que a problemática ganhou ainda mais fôlego com a recente publicação do Convênio ICMS nº 181 de 2015, em 28.12.2015, pelo Conselho Nacional de Política Fazendária (CONFAZ), que pressupôs a tributação do *software* pelo ICMS, ao permitir a concessão de benefício financeiro de redução da base de cálculo.

Portanto, feita esta breve introdução do problema a ser enfrentado e do nosso objeto de pesquisa, nos lembramos de valiosa lição de HUMBERTO ÁVILA, para quem *é preciso examinar o fenômeno tributário com precisão de linguagem e rigor conceitual, sem deixar de atentar para o caráter argumentativo do Direito e para a efetividade dos princípios e direitos fundamentais*.<sup>3</sup>

---

<sup>2</sup> Ao analisarmos o art. 155, da CF, dispositivo constitucional que prescreve as hipóteses de incidência do ICMS, é possível identificarmos ao menos 4 materialidades do ICMS: (i) operações mercantis que envolvam a circulação de mercadorias (bem como os combustíveis, lubrificantes, minerais, energia elétrica etc); (ii) prestação de serviços de transporte intermunicipal; (iii) prestação de serviço de comunicação; e (iv) importação de mercadorias ou bens estrangeiros.

<sup>3</sup> ÁVILA, Humberto. Discurso de posse de professor titular da cátedra de direito tributário da faculdade de direito do Largo do São Francisco. In *Revista da Faculdade de Direito. São Paulo. V. 110, 2015*.

## 1. REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA

### 1.1 DIREITO POSITIVO E CIÊNCIA DO DIREITO

Antes de tratar sobre a regra-matriz de incidência tributária, importa estabelecer alguns conceitos que serão utilizados neste trabalho, assim como expor o marco teórico a ser adotado, afinal *qualquer trabalho jurídico de pretensões científicas impõe ao autor uma tomada de posição no que atina aos conceitos fundamentais da matéria em que labora, para que lhe seja possível desenvolver seus estudos dentro de diretrizes seguras e satisfatoriamente coerentes*<sup>4</sup>.

Atentos a isso, em primeiro lugar, cumpre distinguir ciência do direito e direito positivo, pois tal distinção é imprescindível, tendo em vista *a enorme confusão de conceitos e a dificuldade em definir qualquer um daqueles setores sem utilizar notações ou propriedades do outro*<sup>5</sup>.

Sucintamente, podemos dizer que o direito positivo é o *complexo de normas jurídicas válidas num dado país*<sup>6</sup> que se destina a regular comportamentos humanos; por isso, sua linguagem é de caráter prescritivo<sup>7</sup>. TERCIO SAMPAIO FERRAZ JR. leciona que *a positividade não faz do direito positivo o objeto único da ciência jurídica, mas condiciona a determinação do seu método e objeto*<sup>8</sup>.

Portanto, por meio da positividade, *a ciência do direito tenta captar o fenômeno jurídico como um fenômeno normativo, realizando uma sistematização das regras – método analítico*<sup>9</sup>. PAULO DE BARROS nos ensina que ciência do direito é uma linguagem descritiva

---

<sup>4</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria da Norma Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998, p. 19.

<sup>5</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2015, 26ª ed, p. 33.

<sup>6</sup> *Ibidem*, p. 33.

<sup>7</sup> *Ibidem*, p. 34-35.

<sup>8</sup> TERCIO SAMPAIO FERRAZ JUNIOR nos diz que *o fenômeno da positividade não só explica o papel ambíguo que o homem assume perante o Direito – fundamento de todas as positividades jurídicas, o homem é também o seu objeto central –, mas também o nascimento da moderna ciência jurídica [...] O que queremos dizer é que o fenômeno da positividade estabelece o campo em que se move a Ciência do Direito moderna. Note-se que isto não precisa se entendido em termos positivistas, no sentido de que só o direito positivo seja o seu objeto, mas simplesmente que a positividade envolve o ser humano de tal modo que toda e qualquer reflexão sobre o Direito tem de tomar posição perante ela. Ela não faz do direito positivo o objeto único da ciência jurídica, mas condiciona a determinação do seu método e objeto* (JUNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. A ciência do direito. São Paulo: Atlas, 1986, p. 42).

<sup>9</sup> *Ibidem*, p. 53.

desse complexo de normas jurídicas (direito positivo); consequentemente, a ciência do direito é uma sobrelinguagem ou linguagem de sobrenível<sup>10</sup>.

Ainda, segundo o referido autor, teríamos, a rigor, quatro *camadas de linguagem*. Em grau de desformalização: (i) linguagem da lógica jurídica (unívoca); (ii) linguagem da teoria geral do direito (científica); (iii) linguagem da ciência do direito (científica); e (iv) linguagem do direito positivo (técnica)<sup>11</sup>.

Tendo em vista que a linguagem do direito positivo não é científica, mas técnica, frequentemente o legislador comete impropriedades ou erros em sua atividade legislativa. Cabe ao cientista do direito tentar *superar certas dificuldades do vocabulário especializado, como as ambiguidades e o teor de vagueza, que somente serão resolvidos à custa de ingentes esforços semânticos*<sup>12</sup>.

Veremos ao longo deste trabalho alguns exemplos destas *impropriedades* ou *erros* na Lei do *Software* que buscaremos superar com sua devida justificação.

Para além da mencionada diferença entre linguagem prescritiva (do direito positivo) e descritiva (da ciência do direito), há outra distinção. O direito positivo obedece a lógica deôntica (lógica do dever-ser, lógica das normas) e por isso suas proposições serão *válidas* ou *inválidas*; a ciência do direito; por outro lado, corresponde à lógica apofântica (lógica das ciências, lógica alética ou lógica clássica) e, assim, suas proposições serão *verdadeiras* ou *falsas*. Vejamos a valiosa lição de JOSÉ ROBERTO VIEIRA:

[...] sob o influxo da Lógica Alética, as proposições jurídico-científicas têm pretensão de verdade, inadmitindo-se as contradições e as contrariedades, sob pena da construção de um discurso inconsistente. Eis que o sistema da Ciência do Direito exige a coerência, em virtude da lógica que lhe é própria. Já as proposições jurídico-positivas, sob influência da Lógica Deôntica, têm pretensão de validade, cuja dependência não é de eventuais contradições ou contrariedades, que são aqui admissíveis, mas dos critérios de pertinência, que as acolham ou rejeitem no conjunto. Eis que o sistema do Direito Positivo prescinde da coerência (consistência), por força da lógica que lhe é peculiar<sup>13</sup>.

<sup>10</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso... *Op. Cit.*, p. 34-35.

<sup>11</sup> *Ibidem*, p. 37.

<sup>12</sup> *Ibidem*, p. 37.

<sup>13</sup> VIEIRA, José Roberto. A noção de sistema no Direito. Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná. Curitiba: UFPR, v. 33, 2000, p. 61.

Significa dizer que o direito positivo admite contradições e contrariedades, razão pela qual se deve falar em coerência deôntica; porém, a ciência do direito não admite contradições e contrariedades, sob pena da construção de um *discurso inconsistente*<sup>14</sup>.

## 1.2 NORMAS JURÍDICAS E SUA ESTRUTURA COMPLEXA

Prosseguindo, cumpre brevemente examinar os conceitos atinentes à norma jurídica segundo a Teoria Geral do Direito, a fim de não comprometermos a *unidade científica do Direito*<sup>15</sup>.

A separação kelseniana entre *normas jurídicas* (enquanto mandamentos oriundos do legislador) e *proposições jurídicas* (enquanto juízos hipotéticos formulados) encontrou significativos seguidores<sup>16</sup>; entretanto, tal distinção é fortemente criticada por JOSÉ ROBERTO VIEIRA, LOURIVAL VILANOVA e PAULO DE BARROS, pois segundo os lógicos *uma proposição [...] é a expressão de um juízo [...] que se contém num enunciado (forma linguística)*. Logo, *também a norma jurídica (prescrição legislativa) é veiculada mediante juízos hipotéticos que, como os demais, exprimem-se mediante proposições*<sup>17</sup>.

Desta forma, no estudo da norma jurídica<sup>18</sup>, mostra-se imprescindível distinguir os *enunciados* (estruturas formadas por palavras, segundo regras gramaticais) e *proposições* (significações do enunciado)<sup>19</sup>. Afinal, a norma é sempre resultado já de um ato de interpretação<sup>20</sup>. Nas palavras de LOURIVAL VILANOVA, *a norma jurídica é uma estrutura lógico-sintática de significação*<sup>21</sup>.

<sup>14</sup> *Ibidem*, p. 61.

<sup>15</sup> VIEIRA, José Roberto. A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto. Curitiba: Juruá, 1993, p. 55.

<sup>16</sup> *Ibidem*, p. 56.

<sup>17</sup> *Ibidem*, p. 56

<sup>18</sup> Entendida como *a significação que obtemos a partir da leitura dos textos do direito positivo [...]. Esse ato e apreensão sensorial propicia outro, no qual associa ideias ou noções para formar um juízo, que se apresenta, finalmente, como proposição* (CARVALHO, Paulo de Barros. Curso... *Op. Cit.*, p. 38).

<sup>19</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 2006 p. 22 e 71. VIEIRA, José Roberto. A regra-matriz..., *Op. Cit.*, p. 56; BOBBIO, Norberto. Teoria da norma jurídica. 3. ed. Bauru :Edipro, 2005, p. 73.

<sup>20</sup> Vale dizer que interpretar não é *revelar, descobrir, mas, sim, atribuir, sentido aos signos do suporte físico, conferindo-lhes significado* (CARVALHO, Paulo de Barros. Breves Considerações sobre a função descritiva da ciência do direito tributário, p. 881. In Congresso Nacional de Estudos Tributários Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais. MOREIRA, André Mendes. São Paulo: Noeses, 2013). No mesmo diapasão, na doutrina constitucional: SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Curso de direito constitucional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 205. Também, GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Tradução Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 34.

<sup>21</sup> VILANOVA, Lourival. Norma Jurídica – proposição jurídica. Revista de Direito Público, nº 61.

Portanto, neste trabalho se utilizarão as expressões *enunciado* para designar um texto do direito positivo (*suporte físico*)<sup>22</sup> e *proposição* para a significação de um enunciado<sup>23</sup>. PAULO DE BARROS didaticamente nos ensina:

[os enunciados] se apresentam como frases, digamos assim soltas, como estruturas atômicas, plenas de sentido, uma vez que a expressão sem sentido não pode aspirar à dignidade de enunciado. Entretanto, sem encerrar uma unidade *completa* de significação deôntica, na medida que permanecem na expectativa de juntar-se a outras unidades da mesma índole. Com efeito, terão que conjugar-se a outros enunciados, consoante específica estrutura lógico-molecular, para formar *normas jurídicas*, estas sim expressões completas de significação deôntico-jurídica<sup>24</sup>.

Tendo em mente estas considerações, evidente que nem toda norma jurídica corresponde somente a um enunciado da lei, mas muitas vezes à conjunção de vários textos constitucionais e infra-constitucionais<sup>25</sup>.

Debruçando-nos sobre a estrutura da norma, veremos que ela se compõe em hipótese e consequência.

Segundo TERCIO SAMPARIO FERRAZ JR., *há muito se reconheceu que as normas jurídicas não têm a forma de um juízo imperativo (faça isto, não faça aquilo)*<sup>26</sup>, *mas a de um juízo hipotético – caso isto ocorra, deverá ocorrer aquilo*<sup>27</sup>. Neste sentido, o jurista russo KORKOUNOV já defendia a tese de que:

<sup>22</sup> Cabe explicar o sentido da palavra *texto* a ser utilizada nesta obra. Seguros na companhia de PAULO DE BARROS CARVALHO, consideraremos texto na sua acepção mais ampla, como *tudo aquilo que se possa interpretar [...] se assim for tomado como mensagem num processo comunicativo* e não na sua acepção mais restrita como *formulação escrita de uma ideia em expressões idiomáticas* (CARVALHO, Paulo de Barros. Breves Considerações... *Op. Cit.*, p. 886).

<sup>23</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso... *Op. Cit.*, p. 38.

<sup>24</sup> *Ibidem*, p. 118.

<sup>25</sup> *Se pensarmos que a norma é um juízo hipotético-condicional (se ocorrer o fato X, então deve ser a prestação Y), formado por várias noções, é fácil concluir que nem sempre um só texto (de lei, p. ex.) será suficiente para transmitir a integridade existencial de uma norma jurídica. Às vezes, os dispositivos de um diploma definem uma, algumas, mas nem todas as noções necessárias para a integração do juízo* (*Ibidem* p. 39).

<sup>26</sup> *Com efeito, se a norma não é um juízo, mas um imperativo, não há como conceber uma lógica jurídica formal, pois esta só se constrói como juízos e suas expressões verbais – as proposições –, e nunca tendo ordens ou imperativos por material ou objeto* (MACHADO NETO, Antônio Luís. Teoria da ciência jurídica. São Paulo: Saraiva, 1975, p.153).

<sup>27</sup> Indo além, para o referido autor, falar em juízos disjuntivos, segundo Cóssio, é equivalente a juízos hipotéticos, pois os juízos disjuntivos (*dada certa conduta, deve ser a prestação*) segundo conectivos desjuntivos ou *...ou*, podem ser redutíveis aos conectivos implicativos *se... então*. Dizer *se o comportamento C ocorre, então segue a sanção S* é a mesma coisa que dizer *ou o comportamento C não ocorre ou segue-se a sanção S* (JUNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. A ciência... *Op. Cit.*, p. 60).

las normas jurídicas son condicionales. Todo precepto de derecho se compone de la definición de las condiciones de aplicación de la regla jurídica y de la exposición de la regla misma. El primero de estos elementos de derecho puede expresarse de la siguiente manera: si... entonces... [...] Sólo que no todo artículo de um texto legal contiene necessariamente los dos elementos de que hemos hablado. En efecto, la norma puede hallarse expuesta en varios artículos; en tal caso, uno de ellos contendrá la hipótesis, y el outro la disposición.<sup>28</sup>

O jurista mexicano EDUARDO GARCIA MAYNEZ definia hipótese como *el conjunto de condiciones de cuya realización depende la vigencia de la segunda. Esta última indica qué consecuencias normativas se encuentran determinadas por la realización del supuesto*<sup>29</sup>.

Adotando a terminologia *juízos hipotéticos condicionais*, influenciado por CARLOS COSSIO e HANS KELSEN, PAULO DE BARROS CARVALHO afirma que a norma jurídica é formada por uma hipótese (suposto ou antecedente), que descreve um fato, e por um mandamento (consequência ou estatuição) que prescreve uma relação jurídica que nascerá onde e quando acontecer o fato cogitado na hipótese<sup>30</sup>. Em outras palavras, a hipótese é o conjunto de critérios para a identificação do fato que, acontecido, determina a incidência de certa consequência por ela prevista<sup>31</sup>.

Em suma, a estrutura da norma jurídica é composta por uma norma primária e uma norma secundária. A norma primária descreve o comportamento desejado (se A então deve-ser B) e a norma secundária prescreve a sanção em caso de descumprimento da norma primária (se não-A deve-ser C)<sup>32</sup>.

Ainda quanto à estrutura da norma, PAULO DE BARROS chama de *dever-ser interposicional* o conectivo deôntico que une a hipótese e a consequência na arquitetura lógica da norma jurídica, pois vem *entre* a proposição hipotética e a proposição consequente, *sua ação*

<sup>28</sup> KORKOUNOV, Nikolaï Mikhaïlovich. Cours de Théorie Générale du Droit. Paris: 1914, 2<sup>a</sup> ed., p. 195.

<sup>29</sup> MAYNEZ, Eduardo Garcia. Introduccion al estudio del derecho. Mexico: Editorial Porrúa, 1955, p. 171-172.

<sup>30</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso... *Op. Cit.*, p. 239. Em outras palavras, GERALDO ATALIBA diz os comandos que nas normas jurídicas se contém só incidem se e quando da ocorrência dos fatos previstos nas hipóteses a que são vinculados (ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006, p. 43).

<sup>31</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria... *Op. Cit.*, p. 48.

<sup>32</sup> Neste sentido: ATALIBA, Geraldo. Hipótese... *Op. Cit.*, p. 42; CARVALHO, Paulo de Barros. Direito... *Op. Cit.*, p. 26; e VIEIRA, José Roberto. A Regra-Matriz... *Op. Cit.*, p. 56. Em sentido contrário, segundo a primeira visão de Kelsen em que a norma primária seria a sanção (KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito: Introdução à problemática científica do direito. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 93).



*é fulminante e inapelável. Realizando-se o fato previsto no suposto, instaura-se a consequência de modo automático e infalível.* Por sua vez, diferente é o *dever-ser* embutido no consequente, na medida que este *enlaça o sujeito pretensor ao sujeito devedor, no contexto da relação jurídica*. Chama este *dever-ser* de *intraposicional*, pois é interno ao consequente da norma e se triparte nos modais *obrigado, permitido e proibido* – diferente do *dever-ser interposicional* que permanece sempre neutro, não se modalizando<sup>33</sup>.

### 1.3 NORMAS TRIBUTÁRIAS E A REGRA-MATRIZ DE INCIDÊNCIA

Encaminhando-nos para o fim desta breve explicação dos conceitos fundamentais e dos pressupostos teóricos, resta-nos falar da divisão de *normas tributárias em sentido amplo* e *normas tributárias em sentido estrito*, de acordo com as teorizações de PAULO DE BARRO CARVALHO<sup>34</sup>.

Partindo dos possíveis critérios de classificação das normas jurídicas tributárias<sup>35</sup>, PAULO DE BARROS considera que são normas tributárias em sentido amplo aquelas que *demarcam princípios, concebidos para dar os limites da virtualidade legislativa no campo tributário*, as que *instituem isenções* ou, ainda, as que *fixam outras providências administrativas para a operatividade do tributo, tais como as de lançamento, recolhimento, configuração de deveres instrumentais e relativas à fiscalização*<sup>36</sup>. Em suma: normas jurídicas tributárias em sentido amplo são as que definem os princípios e providências administrativas<sup>37</sup>.

Porém, a norma jurídica tributária em sentido estrito *é aquela que marca o núcleo do tributo, isto é, a regra matriz da incidência fiscal*<sup>38</sup>. Nosso marco teórico será, portanto, a regra-matriz de incidência de PAULO DE BARROS CARVALHO.

<sup>33</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso... *Op. Cit.*, p. 332-333.

<sup>34</sup> *Ibidem*, 238-241.

<sup>35</sup> Um deles seria pela *função do tipo de ato que insere* [as normas jurídicas tributárias] *no sistema. Teríamos, assim, normas tributárias constitucionais, complementares, ordinárias, delegadas, veiculadas por medida provisória, previstas em decretos legislativos, estabelecidas em resoluções e normas tributárias constantes de atos infralegais (decretos, instruções, portarias etc.)* (*Ibidem*, p. 238).

<sup>36</sup> *Ibidem*, p. 238.

<sup>37</sup> VIERA, José Roberto. Imposto sobre Produtos Industrializados: uma águia garciamarquina entre os tributos. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MOSQUERA, Roberto Quiroga; e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). Tributação das Empresas – Curso de Especialização. São Paulo: Quartier Latin e FGV, 2006, p. 172.

<sup>38</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso... *Op. Cit.*, p. 239. Em breve síntese, para GERALDO ATALIBA a regra-matriz seria composta pela hipótese, mandamento e sanção, e teríamos *aspectos* para analisar o núcleo material (conduta e base de cálculo), espacial, temporal e pessoal (lembrando que os sujeitos da relação jurídica: ativo e passivo estariam na hipótese) (ATALIBA, Geraldo. Hipótese... *Op. Cit.*, p. 75-78).

Afinal, estas são as recomendações de JOSÉ ROBERTO VIEIRA, para quem *este é o mais adequado caminho científico para o estudo de qualquer um dos tributos*<sup>39</sup>; de MARÇAL JUSTEN FILHO, segundo o qual *o estudo mais correto [...] realizado no campo, incumbiu a Paulo de Barros Carvalho*<sup>40</sup>; e de SACHA CALMON NAVARRO COÊLHO, ao considerar que *a norma tributária encontrou em Paulo de Barros Carvalho o seu melhor expositor na literatura luso-hispano-americana*<sup>41</sup>.

A esquematização formal e plena da regra-matriz de incidência tem-se mostrado instrumento científico de extraordinária riqueza para identificação e conhecimento da imposição tributária<sup>42</sup>, conforme expressa abaixo:

$$H_t \equiv C_{m(v \cdot c)} \cdot C_e \cdot C_t$$

A hipótese tributária ( $H_t$ ) equivale ( $\equiv$ ) ao critério material ( $C_m$ ) – formado por um verbo ( $v$ ) conectado ( $\cdot$ ) ao complemento verbal ( $c$ ) – conectado ( $\cdot$ ) aos critérios espacial ( $C_e$ ) e temporal ( $C_t$ )

$\downarrow DS_n$

Ocorrida a hipótese deve-ser a consequência ( $DS_n$ ). Lembrando que se trata de dever-ser neutro ou *interproposicional*.

$$\leftarrow DS_m \rightarrow$$

$$C_{st} \equiv C_p (S_a \cdot S_p) \cdot C_q (b_c \cdot a_l)$$

O conseqüente ( $C_{st}$ ) equivale ( $\equiv$ ) ao critério pessoal, ( $C_p$ ) – formado pelo sujeito ativo da obrigação tributária ( $S_a$ ) conectado ( $\cdot$ ) ao sujeito passivo da obrigação tributária ( $S_p$ ) – conectado ( $\cdot$ ) ao critério quantitativo ( $C_q$ ) – formado pela base de cálculo ( $b_c$ ) conectado ( $\cdot$ ) à alíquota ( $a_l$ ).

O dever-ser modalizado ou intraproposicional (“ $DS_m$ ”) é representado por dois vetores com a mesma direção, porém em sentidos contrários, pois ao mesmo tempo que é obrigação do sujeito devedor cumprir a prestação, também é direito subjetivo do titular exigir o cumprimento da prestação<sup>43</sup>

Portanto, neste trabalho buscaremos percorrer o trajeto de *desformalização* deste esquema da regra-matriz de incidência *que consiste em substituir os símbolos da hipótese e da*

<sup>39</sup> VIERA, José Roberto. Imposto sobre... *Op. Cit.*, p. 173.

<sup>40</sup> JUSTEN FILHO, Marçal. O imposto sobre serviços na Constituição. São Paulo: RT, 1985, p. 44.

<sup>41</sup> COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária, 3ª ed. São Paulo : Dialética, 2003, p. 94.

<sup>42</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso... *Op. Cit.*, p. 335.

<sup>43</sup> *Ibidem*, p. 334.

*consequência pelas palavras e expressões da lei que examinamos*<sup>44</sup>. Trata-se do método analítico, entendido como *processo de decomposição em que se parte de um todo, separando-o e especificando-o nas suas partes*<sup>45</sup>.

---

<sup>44</sup> *Ibidem*, p. 335.

<sup>45</sup> JUNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. A ciência... *Op. Cit.*, p. 53.

## 2. HIPÓTESE DE INCIDÊNCIA TRIBUTÁRIA DO ICMS-MERCADORIA

### 2.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Apesar dos diversos vocábulos sinônimos da hipótese (antecedente, suposto, antessuposto ou pressuposto), PAULO DE BARROS CARVALHO nos diz que todos eles significam *a descrição normativa de um evento que [...] fará irromper o vínculo abstrato que o legislador estipulou na consequência*<sup>46</sup>.

A hipótese invariavelmente representará, portanto, *uma previsão hipotética, relacionando as notas que o acontecimento social há de ter, para ser considerado fato jurídico*<sup>47</sup>. O legislador escolherá os eventos jurídico tributário que deseja disciplinar, qualificando-os, normativamente, como fato jurídico tributário<sup>48</sup>.

Em suma: a hipótese descreve e qualifica (mediante conceitos e propriedades) determinado *evento jurídico tributário* para que este se torne efetivamente um *fato jurídico tributário*<sup>49</sup>.

Tendo isso em vista, podemos *extrair critérios de identificação que nos permitam reconhecê-lo toda vez que, efetivamente, aconteça. No enunciado hipotético (Ht) vamos encontrar três critérios identificadores do fato: critério material (Cm), espacial (Ce) e temporal (Ct)*<sup>50</sup>.

Assim, haverá subsunção do fato à norma quando *o fato (fato jurídico tributário constituído pela linguagem prescrita pelo direito positivo) guardar absoluta identidade com o desenho normativo da hipótese (hipótese tributária)*<sup>51</sup>, desenho este composto pelos três critérios: material, espacial e temporal. Em outras palavras, a subsunção é a *concreção do fato previsto na hipótese*; vale dizer: quadramento completo para que verdadeiramente se dê a

---

<sup>46</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso... *Op. Cit.*, p. 255-256.

<sup>47</sup> *Ibidem*, p. 259.

<sup>48</sup> *Ibidem*, p. 261.

<sup>49</sup> Importante dizer que dito autor diferencia *evento jurídico tributário* de *fato jurídico tributário*, pois *evento jurídico tributário* é o fato que sucede no relacionamento social que podemos captar (ou participar) por meio dos instintos sensoriais e já o *fato jurídico tributário* é o relato linguístico dessa realização efetiva e concreta da hipótese. Tal distinção é justificada na medida em que o fato jurídico tributário é o que irradia efeitos no direito e, além disso, estaria no campo da linguagem (já o evento não) assim como a norma; deste modo, ocorreria a operação lógica de subsunção do fato à norma ocorreria – muito embora as linguagens (fato e norma) estejam em níveis diferentes (*Ibidem*, p. 256).

<sup>50</sup> *Ibidem*, p. 262.

<sup>51</sup> *Ibidem*, p. 255-256.

subsunção – afinal, no Direito Tributário, assim como no Direito Penal, a tipicidade é de *transcendental importância*, nas palavras de PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>52</sup>.

Portanto, veremos se as diferentes operações econômicas de comercialização de *software* satisfazem todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata do ICMS-mercadoria<sup>53</sup>.

Para esta tarefa, apesar de encontrarmos a grande maioria dos critérios na própria Constituição Federal (art. 155, II, CF), a regra matriz de incidência está dispersa em *diferentes caminhos*:

esta é uma das característica da nossa Federação, encontram na Constituição os elementos básicos para sua estruturação, expressos por diferentes caminhos: de fato, alguns tributos encontram na Lei Maior, a essência própria de sua incidência, e outros encontram aqueles que poderiam ser chamados de limites negativos, ou seja, a Constituição não diz o que podem ser, mas o que não podem ser<sup>54</sup>

Deixando de lado as demais materialidades do ICMS<sup>55</sup>, passemos para a identificação e análise dos critérios material, espacial e temporal do imposto sobre operações mercantis ou ICMS-mercadoria.

## 2.2 CRITÉRIO MATERIAL

Como apontamos, *a descrição objetiva do fato é o que se obtém da compostura integral da hipótese tributária*. Agora trataremos de *um dos seus componentes lógicos*<sup>56</sup>, isolando o critério material a fim de analisá-lo de modo particular.<sup>57</sup>

---

<sup>52</sup> *Ibidem*, p. 257.

<sup>53</sup> *Ibidem*, p. 257.

<sup>54</sup> BOTTALLO, Eduardo Domingos. Algumas características da constituição brasileira a respeito de tributos e relações aos mesmos pertinentes, p. 196-197. In Congresso Nacional de Estudos Tributários Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais. MOREIRA, André Mendes. São Paulo: Noeses, 2013.

<sup>55</sup> Para um aprofundamento das demais materialidades, vide: GRECO, Marco Aurélio; ZONARI, Anna Paola. ICMS - materialidade e princípios constitucionais, In Curso de Direito Tributário, Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, 3. ed., Cejup, 1994, v. 2, p. 143-171.

<sup>56</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria... *Op. Cit*, p. 263

<sup>57</sup> *Ibidem*, p. 262.

Segundo nos ensina PAULO DE BARROS CARVALHO, no critério material há sempre um comportamento pessoal (seja de pessoas físicas ou jurídicas), expresso por um verbo e por um complemento<sup>58</sup>. O critério material resume-se *no comportamento de alguém (pessoa física ou jurídica), consistente num ser, num dar ou num fazer e obtido mediante processo de abstração da hipótese tributária*<sup>59</sup>.

Partindo do *suporte físico*, o enunciado, que é o art. 155, II, da Constituição Federal (a Lei Complementar nº 87, de 13 de Setembro de 1996 [Lei Kandir], apenas reproduziu o referido dispositivo constitucional), encontramos:

Art. 155. Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir impostos sobre:

[...]

II - **operações relativas à circulação de mercadorias** [...] ainda que as operações [...] se iniciem no exterior. (g.n.).

Com efeito, numa interpretação literal, o critério material seria *realizar operação relativa à circulação de mercadorias*. Assim, identificamos o verbo *realizar* e o complemento *operação relativa à circulação de mercadorias*<sup>60</sup>.

Poder-se-ia ainda cogitar se o critério material mais adequado não seria *circular mercadorias* tão somente, como o fazia EDUARDO Y. HENRY<sup>61</sup>. Contudo, refutamos desde já tal cogitação, visto que a incidência se dá sobre a operação (e não sobre a circulação, que é causada pela operação). É o que afirma GERALDO ATALIBA:

[...] a sua perfeita compreensão e a exegese dos textos normativos a ele referentes evidencia prontamente que toda a ênfase deve ser posta no termo ‘operação’ mais do que no termo ‘circulação’. A incidência é sobre operações e não sobre o fenômeno da circulação. [...] O fato gerador do tributo é a operação que causa a circulação e não esta<sup>62</sup>

<sup>58</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso... *Op. Cit.*, p. 263-264.

<sup>59</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria... *Op. Cit.*, p. 48

<sup>60</sup> *Ibidem*, p. 337.

<sup>61</sup> HENRY, Eduardo Yvelson. Do imposto sobre circulação de mercadorias: comentários à legislação, doutrina, jurisprudência. São Paulo, Saraiva, 1974, p. 5.

<sup>62</sup> ATALIBA, Geraldo. Sistema Constitucional Tributário Brasileiro. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1966, 1ª ed., p. 246.

Mesmo sob pena de ser redundante, insistimos em reforçar que o ICMS não incide sobre mercadorias, mas sobre as operações de circulação cujo objeto são mercadorias. Tampouco incide em todas as operações jurídicas que tenham por objeto mercadorias, mas somente naquelas qualificadas pelos termos *circulação e mercadoria*<sup>63</sup>.

Para além de uma interpretação literal, encontramos em ROQUE CARRAZZA uma definição mais completa do critério material, entendida como a *a operação jurídica que [...] acarrete circulação de mercadoria, isto é, a transmissão de sua titularidade*<sup>64</sup>

Feitas estas primeiras considerações, passemos já para a análise do complemento verbal – tendo em vista que o verbo pessoal *realizar* neste caso não comporta maiores esclarecimentos. Dividiremos o estudo do complemento verbal em duas partes: primeiro para tratar se o conceito de *mercadoria* poderia ser aplicado ao *software* (item 2.3) e, em seguida, em quais casos há *operações de circulação* – negócios jurídicos com transferência de titularidade – dos *software* (item 2.4).

## 2.3 A QUALIFICAÇÃO DO SOFTWARE COMO MERCADORIA

### 2.3.1 Conceito de mercadoria

Ao compulsar todos os dispositivos constitucionais, não há uma definição para o conceito de *mercadoria* previsto no art. 155, II, da CF – assim como também o constituinte não definiu conceitos como serviço, renda e tantos outros utilizados na tarefa de repartição de competências tributárias<sup>65</sup>.

---

<sup>63</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS na Constituição. São Paulo: Malheiros, 2005, 10ª ed, p. 37.

<sup>64</sup> CARRAZZA fala em *hipótese de incidência* discriminando os possíveis sujeitos passivos: “*a operação jurídica que, praticada por comerciante, industrial ou produtor, acarrete circulação de mercadoria, isto é, a transmissão de sua titularidade*”. Contudo, como dito, falaremos do sujeito passivo apenas no consequente e não no critério material que é parte do antecedente (CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS... *Op. Cit.*, p. 40).

<sup>65</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. A hipótese de incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação. 2016. 182 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016, p. 96

HUMBERTO ÁVILA nos alerta que *quando se fala em conceitos que a Constituição utiliza é necessário ter bem presente a circunstância de que a Constituição pode estabelecer conceitos de maneira direta ou indireta*<sup>66</sup>.

Comenta o referido autor que o conceito de mercadoria não foi estabelecido diretamente, mas *indiretamente*. Assim, *mercadoria só pode significar um bem móvel*, na medida em que os Estados têm competência para instituir o ICMS enquanto os Municípios têm competência para instituir o ITBI. Significa dizer que mesmo que o Constituinte não estabeleça expressamente estes conceitos, examinando profundamente as regras de competência, chega-se à conclusão que circulação é uma obrigação de dar de bem móvel. Em arremate, diz HUMBERTO ÁVILA que *a nossa Constituição, de um lado, põe conceitos e, de outro lado, pressupõe conceitos. E nessa parte que a Constituição pressupõe conceitos, o legislador infranconstitucional, inclusive do Direito Civil, não poderá modificar*<sup>67</sup>.

Tendo isto em consideração, observamos que, em nível constitucional, o conceito de *mercadoria* tão somente pressupõe um *bem móvel*. Vejamos o que a legislação infraconstitucional estabelece.

De início, verificamos que não há uma definição legislativa do conceito de mercadoria para o Direito Comercial<sup>68</sup>. No entanto, segundo ROQUE CARRAZZA, os Estados membros ou o Distrito Federal não podem alterar o conceito de *mercancia* do Direito Comercial, pois, de qualquer forma, eventual alteração está sob reserva de lei nacional<sup>69</sup>, conforme o art. 110 do CTN<sup>70</sup>. Citamos a lição de ALFREDO AUGUSTO BECKER:

---

<sup>66</sup> ÁVILA, Humberto. Direito Tributário e o novo Código Civil. In GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). Direito Tributário e o novo Código Civil. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 66

<sup>67</sup> *Ibidem*, p. 67.

<sup>68</sup> WALDIRIO BULGARELLI diz que nem o parcialmente revogado Código Comercial definiu o que seja *mercancia*, ou, atos de comércio; o Regulamento nº 737 apenas enumerou os principais atos de comércio. Contudo, citando CARVALHO DE MENDONÇA, diz que *mercancia* é a arte do mercador, o trato de mercadejar, a ciência e a prática do comércio (BULGARELLI, Waldemiro. Direito Comercial. São Paulo: Atlas, 2001, 16ª ed., p. 68, nota de rodapé 15).

<sup>69</sup> CARRAZZA afirma que *não pode a lei dos Estados ou do Distrito Federal alterar este conceito, para fins tributários [...] porque esta é uma matéria [...] sob reserva de lei nacional – e destarte, modificável apenas por meio de lei ordinária do Congresso* (CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS... *Op. Cit.*, p. 41).

<sup>70</sup> Art. 110. A lei tributária não pode alterar a definição, o conteúdo e o alcance de institutos, conceitos e formas de direito privado, utilizados, expressa ou implicitamente, pela Constituição Federal, pelas Constituições dos Estados, ou pelas Leis Orgânicas do Distrito Federal ou dos Municípios, para definir ou limitar competências tributárias.



não existe um legislador tributário distinto e contraponível a um legislador civil e comercial. Os vários ramos do direito não constituem compartimentos estanques, mas são partes de um único sistema jurídico, de modo que qualquer regra jurídica exprimirá sempre uma única regra (conceito ou categoria ou instituto jurídico) válida para a totalidade daquele único sistema jurídico<sup>71</sup>

Pois bem, a partir do Direito Comercial e atentos ao art. 110 do CTN, ROQUE CARRAZA diz que *mercadoria é o bem móvel que se submete à mercancia*, ou, em outras palavras, *o objeto de atividade mercantil, que obedece, por isso mesmo, ao regime jurídico comercial*<sup>72</sup>.

Cientes disso, o que significa um bem móvel atender ao *regime jurídico comercial*? Nas palavras de FABIO ULHOA COELHO o bem móvel *deve atender a três requisitos: pelo menos o comprador deve ser comerciante (subjetivo), a coisa deve ser móvel ou semovente (objetivo) e inserir-se na atividade de circulação de mercadorias (finalístico)*<sup>73</sup>.

O primeiro requisito (para nós *critério*) subjetivo do comerciante será tratado no consequente (item 3.2.2). Assim, nos interessa os requisitos objetivo, cuja exigência é bem móvel, e finalístico, objeto de comércio.

Com um maior aprofundamento, PAULO DE BARROS CARVALHO, ROQUE CARRAZZA E CLÉLIO CHIESA defendem que a natureza mercantil de um bem não deflui de suas propriedades intrínsecas; significa dizer, a qualidade de *mercancia* não se verifica tão somente a partir da própria natureza do bem ou coisa<sup>74</sup>. Portanto, se não é analisando a propriedade intrínseca de um bem, devemos analisar a *destinação à prática de operações mercantis*<sup>75</sup> – ou o *requisito finalístico*, segundo FABIO ULHOA COELHO<sup>76</sup>.

Se até aqui não encontramos maiores dificuldades em definir que mercadoria na acepção do direito comercial, e nas palavras de ALIOMAR BALEEIRO, é o bem móvel destinado

<sup>71</sup> BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963, p. 110.

<sup>72</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS... *Op. Cit.*, p. 41.

<sup>73</sup> COELHO, Fabio Ulhoa. Curso de direito comercial. São Paulo: Saraiva, p. 55

<sup>74</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese... *Op Cit*, p. 170. ; CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 50 e 51; e CHIESA, Clélio. ICMS: Sistema Constitucional Tributário: Algumas inconstitucionalidades da LC 87 de 1996. São Paulo: LTr, 1997, p. 81.

<sup>75</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS... *Op. Cit.*, p. 41-42. Neste mesma conclusão, citamos JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, para quem: *mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo econômico circulatório. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação* (BORGES, José Souto Maior. Questões...*Op. Cit.*, p. 85).

<sup>76</sup> COELHO, Fabio Ulhoa. Curso... *Op. Cit.*, p. 55

deliberadamente à prática de operações mercantis de compra e venda<sup>77</sup>; a doutrina não é pacífica quanto à necessidade deste bem móvel ser corpóreo (tangível) ou incorpóreo (intangível). Há diversas posições dissidentes. Passemos para sua análise.

A doutrina majoritária, composta por autores como ROQUE CARRAZZA<sup>78</sup>, PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>79</sup>, ALFREDO ROCCO<sup>80</sup>, JOSÉ XAVIER CARVALHO DE MENDONÇA<sup>81</sup>, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO<sup>82</sup>, RAQUEL RIOS DE OLIVEIRA<sup>83</sup> e RENATO LACERDA DE LIMA GONÇALVES<sup>84</sup> relaciona mercadoria à noção clássica de coisa física (corpórea)<sup>85</sup>.

Para eles, caso o bem seja incorpóreo, não poderá ser considerado mercadoria – com exceção da energia elétrica, expressamente prevista pelo constituinte.

Como nos explica LUCIANO GARCIA MIGUEL, o revogado art. 191 do Código Comercial de 1850<sup>86</sup> se referia expressamente a bens móveis ou semoventes – e não a bens

<sup>77</sup> [mercadoria] é o bem econômico que alguém com propósito deliberado de lucro produz para vender ou compra para revender (BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: 1984, p. 223).

<sup>78</sup> Não é qualquer bem móvel que é mercadoria, mas tão somente o bem móvel corpóreo (bem material) que se submete à mercancia [...] insistimos que configura mercadoria o bem móvel corpóreo [...] Portanto, toda mercadoria é bem móvel corpóreo. (CARRAZZA. ICMS. p. 51)

<sup>79</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO aponta que mercadoria tem um significado unívoco de coisa móvel, corpórea, que está no comércio, equivale a dizer, entre os bens suscetíveis a serem negociados. Portanto, temos a mobilidade, a corporalidade e a finalidade (CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de... Op. Cit., p. 87).

<sup>80</sup> ROCCO, Alfredo. Princípios de Direito Comercial. Trad. Cabral de Moncada. São Paulo: Saraiva, 1931, p. 275.

<sup>81</sup> JOSÉ XAVIER CARVALHO DE MENDONÇA admite que é possível mercadoria designar as coisas materiais e imateriais, apesar de que o termo nas leis nacionais e no uso comum possuem a acepção de coisa corpórea (MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. Tratado de direito comercial brasileiro. 4. Ed. Livro III, parte I. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1946, p. 29).

<sup>82</sup> mercadoria, tradicionalmente, é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo permanente [...] sofreu ampliação constitucional ao submeter o fornecimento de energia elétrica (coisa incorpórea) ao âmbito de incidência do ICMS, enquadrando-o no espectro mercantil (MELO, José Eduardo Soares de. ICMS teoria e prática. 9. Ed. São Paulo: Dialética, 2008, p. 16).

<sup>83</sup> [...] mercadoria é o bem corpóreo destinado a venda, não abrangendo os direitos, que além de incorpóreos, não existem para serem vendidos, apesar de poderem ser vendidos (OLIVEIRA, Raquel Rios de. A Não Submissão da Cessão de Direito aos Tributos Sobre o Consumo. In SILVA, Paulo Roberto Coimbra; BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana (coord.). Tributação sobre o Consumo. São Paulo: Quarter Latin, 2008, p. 366).

<sup>84</sup> Comentando sobre as licenças de uso e ausência de titularidade o autor defende que “quando se trata de operações de software, resta claro que bens desta espécie não podem ser considerados mercadorias, pois, além de incorpóreos [...]” (GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. A tributação do software no Brasil. São Paulo: Quarter Latin, 2005, p. 128) e reforça este argumento ao comentar nas cessões de direito do software “os direitos patrimoniais negociados não correspondem àquilo que convencionamos chamar de ‘mercadoria’” (Ibidem, p. 176).

<sup>85</sup> Em síntese, na visão comercial clássica, que tem por fundamento os atos de comércio, os bens imóveis e os incorpóreos não podem ser considerados mercadorias (MIGUEL, Luciano Garcia. A hipótese... Op. Cit., p. 95).

<sup>86</sup> Art. 191 - O contrato de compra e venda mercantil é perfeito e acabado logo que o comprador e o vendedor se acordam na coisa, no preço e nas condições; e desde esse momento nenhuma das partes pode arrepender-se sem consentimento da outra, ainda que a coisa se não ache entregue nem o preço pago. Fica entendido que nas vendas condicionais não se reputa o contrato perfeito senão depois de verificada a condição (artigo nº. 127). É unicamente considerada mercantil a compra e venda de efeitos móveis ou semoventes, para os revender por grosso ou a retalho, na mesma espécie ou manufaturados, ou para alugar o seu uso; compreendendo-se na classe dos primeiros a moeda

corpóreos. Quem defendia a corporalidade dizia que a *revenda ou manufatura* não se dava sobre coisa incorpórea e, portanto, essa classe não poderia estar incluída nesse conceito. Ocorre que, ainda assim, tal interpretação não se sustenta, pois, na sequência do no art. 191 notamos que foram consideradas como mercadorias coisas incorpóreas, tais como: *moeda, títulos, ações e créditos comerciais* – daí, o argumento de que tais bens incorpóreos foram numerados exemplificativamente e o (hoje revogado) art. 191 do Código Comercial não definia apenas bens corpóreos como mercadoria<sup>87</sup>.

De qualquer forma, em 1993 e 1994, o Superior Tribunal de Justiça decidia que o *software* (incorpóreo) não se confundia com o suporte físico (disquetes, fitas cassete etc) e, precisamente por não ser corpóreo, não poderia ser considerado mercadoria para fins de incidência do ICMS – devendo ser tributado pelo Imposto sobre Serviços (ISS)<sup>88</sup>.

Também neste sentido, o posicionamento inicial do Supremo Tribunal Federal, em 1998, no julgamento do RE 176.626-SP, pela sua 1ª Turma, segundo o relator Ministro Sepúlveda Pertence, foi defender que bem incorpóreo não poderia ser considerado mercadoria, *in verbis*:

**o conceito de mercadoria efetivamente não inclui os bens incorpóreos,**  
como os direitos em geral: mercadoria é bem corpóreo objeto de atos de  
comércio ou destinado a sê-lo [...]

**Não tendo por objeto uma mercadoria, mas um bem incorpóreo,** sobre  
as operações de ‘licenciamento ou cessão do direito de uso de programas  
de computador’ - matéria exclusiva da lide -, efetivamente não podem os  
Estados instituir ICMS (g.n.)<sup>89</sup>

Segundo o raciocínio do Min. Sepúlveda Pertence, se o *software* não era mercadoria porque era bem incorpóreo, as cópias físicas (corpóreas) dos chamados *softwares standards* (produzidos em série e vendidos nas prateleiras de lojas, supermercados, bancas de jornal etc) eram mercadoria. Conforme voto abaixo transcrito:

---

metálica e o papel moeda, títulos de fundos públicos, ações de companhias e papéis de crédito comerciais, contanto que nas referidas transações o comprador ou vendedor seja comerciante.

<sup>87</sup> MIGUEL, Luciano Garcia. A hipótese... *Op. Cit.*, p. 100-102.

<sup>88</sup> STJ REsp 39.797/SP, Rel. Min. Garcia Vieira, 1º Turma, DJ 21.02.1994; e STJ REsp 39.457/SP, Rel. Min. Humberto Gomes de Barros, DJ 05.09.1994.

<sup>89</sup> STF. RE 176.626-3-SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento 10.11.1998, DJ 11.12.1998.

a circulação de cópias ou exemplares dos programas de computador produzidos em série e comercializados no varejo — como a do chamado “**software de prateleira**” (**off the shelf**) — os quais, materializando o **corpus mechanicum** da criação intelectual do programa, constituem mercadorias postas no comércio (g.n.)<sup>90</sup>.

Tais julgados também serão analisados, posteriormente, no que tange à transferência de titularidade. Por ora, nos limitaremos a analisar o conceito de mercadoria.

Retomando à investigação da necessidade ou não da mercadoria ser bem corpóreo, também decidiu o STF no julgamento do RE nº 199.464-9-SP, nas palavras do Rel. Min. Ilmar Galvão, que *não incide o ICMS sobre [...] programas de computador porquanto constitui um bem incorpóreo, não se tratando, portanto, de mercadoria para efeito do art. 155, II, da CF*. Porém, assim como no RE 176.626, consideravam que *a produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual* era mercadoria, em razão destes exemplares serem bens corpóreos<sup>91</sup>.

Tal entendimento prevaleceu até que uma alteração jurisprudencial do Supremo Tribunal Federal começou a ser esboçada no julgamento da Medida Cautelar na ADI nº 1.945. Primeiro nas discussões já em 1999, depois com o voto-divergente do Min. Nelson Jobim em meados de 2006 e, finalmente, em 2010, com a adesão de mais Ministros a tal posicionamento divergente.

Nesse caso, em 1999, o Min. Relator – dentre outras questões – restringiu a hipótese de incidência do ICMS para os bens corpóreos (excluindo os casos em que a transferência se desse eletronicamente). Na oportunidade, em 19.4.1999, o Min. Nelson Jobim discordou de tal entendimento, pois para ele:

---

<sup>90</sup> STF. RE 176.626-3-SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento 10.11.1998, DJ 11.12.1998

<sup>91</sup> STF. RE 199.464-9-SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento 02.03.1999, DJ 30.04.1999.

[se] a transmissão de um programa, [ocorre] pela via da transferência eletrônica de dados, estou dizendo que não estou comprando o programa, mas o bem corpóreo? Por que não tem bem corpóreo não estou comprando?

[...]

a linguagem utilizada no sistema da Constituição pelo ICMS começa a bater com sistemas modernos de comercialização, de transferências. O caminho todo é dessa forma, ou seja, vai-se utilizar cada vez mais esse sistema de inter-relações através do sistema da internet.”

Após pedir vistas, em 29.03.2006, o Min. Nelson Jobim proferiu excelente voto para entender que mercadoria pode englobar bens intangíveis, isto é, *mercadoria virtual*:

a pergunta fundamental, portanto, é essa: é possível a incidência de ICMS sobre a circulação de mercadoria virtual?

A resposta, para mim, é afirmativa. [...] A revolução da internet demoliu algumas fronteiras por meio da criação e aprimoramento de um ‘mundo digital’. [...] Não há nessas operações a referência ao corpóreo, ao tateável, mas simplesmente pedidos, entregas e objetos que são, em realidade, linguagem matemática binária [...]

O fato de ser transmitido por meio de um disquete, CD ou DVD não o transforma em algo material. [...]

Ora, se o fato de ser bem incorpóreo fosse ressalva à incidência do ICMS, não poderia ser cobrado o imposto também na aquisição de programa de computador de prateleira. [...] se o argumento é de que bem incorpóreo não pode ser objeto da incidência de ICMS, o argumento valeria também para o caso de bens incorpóreos vendidos por meio de bens materiais

Haveria uma clara contradição na jurisprudência do STF.

Nessa sessão do Plenário, o Min. Ricardo Lewandowski pediu vistas e (após quatro anos), em 26.05.2010, proferiu voto ponderando sobre tais indagações do então Min. Nelson Jobim e sugeriu que elas fossem decididas no mérito da ADI 1.945, *in verbis*:

o voto divergente, ademais, apoia-se em questões que estão a merecer uma reflexão mais aprofundada por parte desta Corte, a qual, a meu ver, deve ficar reservada ao exame do mérito desta ação direta de inconstitucionalidade, com destaque para as seguintes questões:

[i] saber se o programa de computador adquirido por meio de transferência eletrônica de dados enquadra-se no conceito de bem incorpóreo ou de mercadoria, para fins de incidência do ICMS; e

[ii] determinar se é possível, no caso de optar-se pela primeira alternativa, a incidência do referido imposto sobre bens incorpóreos.<sup>92</sup>

Na mesma sessão de 26.05.2010, em discussão no Plenário<sup>93</sup>, os Ministros Dias Toffoli, Eros Grau, Ayres Barreto e Cezar Peluso acompanharam o voto divergente do então Min. Nelson Jobim<sup>94</sup> e o Pleno do STF decidiu (não o mérito da questão) que mercadoria englobaria tanto os bens corpóreos quanto incorpóreos.

Ainda que representem parte minoritária da doutrina, também acompanham tal entendimento LEANDRO PAULSEN, MARCO AURÉLIO GRECO<sup>95</sup>, SIMONE BARRETO<sup>96</sup> E MIGUEL LUCIANO GARCIA<sup>97</sup> os quais sustentam que, para ser mercadoria, basta que o bem tenha valor econômico e caráter circulatório, sendo desnecessário a noção de coisa física ou corpórea.

Efetivamente o conceito secular de mercadoria tem como justificativa um bem corpóreo. Entretanto, na era atual, na qual é possível transformar uma mercadoria em dados digitalizados e transmiti-los entre dois computadores, o conceito tradicional deve ser flexibilizado. Ora, para que seja considerada uma mercadoria, basta que o bem tenha valor econômico e caráter circulatório. O requisito de ser corpóreo é plenamente dispensável.<sup>98</sup>

<sup>92</sup> STF Medida Cautelar na ADI nº 1.945, Extrato de Ata, Pleno 26.05.2010.

<sup>93</sup> Citamos um pequeno trecho reconhecendo que a comercialização por via eletrônica não deixa de ser comércio: [Min. Gilmar Mendes] *Logo, a ideia de comercialização ou circulação passa a ocorrer por via eletrônica.*; [Min. Cezar Peluso] *Não deixa de ser comércio, essa que é a importância*; [Min. Ayres Britto] *On-line*.

<sup>94</sup> STF Medida Cautelar na ADI nº 1.945, Extrato de Ata, Pleno 26.05.2010, p. 94.

<sup>95</sup> MARCO AURÉLIO GRECO entende que estão incluídos no conceito de mercadoria todos os bens (independente de serem corpóreos ou incorpóreos) negociados no mercado, com habitualidade, objeto de lucro por alguém que é considerado comerciante (GRECO, Marco Aurelio. *Internet e direito*. São Paulo: Dialética, 2000, p. 88).

<sup>96</sup> *englobar também os bens incorpóreos postos no comércio, diante das evoluções tecnológicas verificadas no tempo* (BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Mutação do conceito constitucional de mercadoria*. 2014. 230 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2014, fl. 170).

<sup>97</sup> Diz que mercadoria era Corpórea à luz do ICM, pela EC nº 1 de 1965, porém não atualmente. (MIGUEL, Luciano Garcia. *A hipótese...* *Op. Cit.*, p. 104).

<sup>98</sup> PAULSEN, Leandro. *Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. São Paulo: Livraria do Advogado; 11. ed, 2009, p. 342.

Diante deste cenário, considerando a noção clássica de mercadoria como bem corpóreo e tendo em vista as recentes decisões do STF acima mencionadas, seria possível falarmos em mutação constitucional do conceito de mercadoria?

Antes de propriamente nos referirmos à mutação constitucional, é *mister* precisarmos qual o sentido e conteúdo do termo a ser adotado – até porque não há consenso quanto à terminologia, seja na doutrina<sup>99</sup> ou na jurisprudência do Supremo Tribunal Federal<sup>100</sup>.

A despeito da terminologia e de outras características distintas, ANNA CÂNDIDA DA CUNHA FERRAZ leciona que ao menos há um consenso geral quanto à definição de que a mutação constitucional é *um processo de mudança informal, isto é, diverso dos processos formais previstos na própria Constituição*<sup>101</sup>. Por isso, a teoria constitucional<sup>102</sup> admitiu duas formas de adequação ao câmbio da realidade, a saber: a reforma constitucional (*verfassungsänderung*) e a mutação constitucional (*verfassungswandlung*).

Assim, mutações constitucionais seriam transformações da realidade que não se refletem no texto constitucional, em síntese: muda-se o contexto, mas não se altera o texto – como afirmam também MENUT<sup>103</sup> e LOEWNSTEIN<sup>104</sup>.

---

<sup>99</sup> A título de exemplo: o jurista português JORGE MIRANDA utiliza o termo “vicissitude constitucional tácita” que, ao seu ver, engloba os costumes e as interpretações evolutivas; GOMES CANOTILHO emprega o termo “transições constitucionais”; PIETRO MEROLA CHIERCHIA, “processos de fato”; MILTON CAMPOS, “processos oblíquos”; *et coetera* (MIRANDA, Jorge. Manual de Direito Constitucional. 5. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2003 tomo II, p. 159; CHIERCHIA, Pietro Merola. “l’interpretazione sistematica della costituzione”. Padova, Cedam, 1978, p. 128; CAMPOS, Milton. Constituição e realidade. Revista Forense, v. 187. Rio de Janeiro: 1960, p. 19-22).

<sup>100</sup> Mais do que não haver um conceito unânime (o que não é um problema), vários ministros aplicam a teoria da mutação constitucional de forma distinta em cada caso – alguns criticaram a utilização de tal instituto e, em momento seguinte, aplicaram-na na exatidão na forma outrora criticada (notadamente o Min. Eros Grau na Reclamação 4.335-5 AC e no MS 26.603 DF; e Gilmar Mendes na Reclamação 4.335-5 AC e na ADI 3.838 MC DF (CARVALHO, Renan Flumian. Qual o conceito de mutação constitucional para os ministros do STF? Disponível em: [http://www.sbdp.org.br/arquivos/monografia/138\\_Monografia%20Renan.pdf](http://www.sbdp.org.br/arquivos/monografia/138_Monografia%20Renan.pdf). Acessado em 31/8/2015).

<sup>101</sup> FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. Processos Informais de Mudança da Constituição: Mutações Constitucionais e Mutações Inconstitucionais, (Tese, 1982) pub. SP, Max Limonad, 1986, p. 10. No mesmo sentido, escreve o espanhol PEDRO DE VEGA na sua obra “temas clave de la constitución española: la reforma constitucional y la problemática del poder constituyente” Madrid: Tecnos, 2007, 6ª ed., p. 179.

<sup>102</sup> JELLINEK, George. Reforma y mutación de la Constitución. Tradução Christian Föster. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991, p. 7; seguido por LOEWNSTEIN, Karl. Teoría de la Constitución. Trad. Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona: Ariel, 1986, p. 164. Dentre outros tantos: ROZMARYN, Stefan. “la constitution comme loi fondamentale dans les états de l’Europe Occidentale et dans les états socialistes”. Turin, Institut Universitaire d’Études Européennes, 1966, p. 60; WHEARE, Karl C. “Modern constitutions”, London, Oxford University Press, 1973, p. 77.

<sup>103</sup> MENAUT, Antônio Carlos Pereira. Lecciones de Teoría Constitucional. 2.ª ed., Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1987, p. 66.

<sup>104</sup> [en la mutación constitucional] se produce una transformación en la realidad de la configuración del poder político, de la estructura social o del equilibrio de intereses, sin que quede actualizada dicha transformación en el documento constitucional (LOEWNSTEIN, Karl. Teoría... Op. Cit., p. 165).

No caso em análise, a transformação se dá pelos avanços tecnológicos que permitem hoje a comercialização e transferência de mercadorias por meios virtuais. Citamos trecho do voto do Min. Ayres Britto no já mencionado julgamento da ADI 1945, em 26.05.2010:

hoje temos uma realidade virtual, isso é tão verdadeiro que a própria expressão “realidade virtual” é paradoxal, seria paradoxal há dez anos, porque virtual era o oposto de real. E hoje já galgamos de realidade virtual eliminando toda e qualquer contradição<sup>105</sup>.

Tais avanços tecnológicos não poderiam ter sido previstos em 1988. Neste sentido, LOEWNSTEIN nos ensina que o poder constituinte originário realiza um trabalho de acomodação de interesses para chegar num equilíbrio aceitável para todos<sup>106</sup>, isto é, procura a correspondência máxima entre a constituição real<sup>107</sup> e a constituição escrita. A constituição ideal seria fruto da concordância entre a estrutura social e a legal, *in verbis*:

seria aquel orden normativo conformador del proceso político el qual todos los desarrollos futuros de la comunidad [...] pudiesen ser previstos de tal manera que no fuese necesario un cambio de normas conformadoras.<sup>108</sup>

Se existisse tal constituição ideal, não haveria justificativa para mutação constitucional. Logo, como tal constituição ideal não existe, devemos considerar a constituição como um organismo vivo<sup>109</sup> em movimento – submetido ao *panta rhei* heraclitiano.

Deste modo, este caráter dinâmico significa que a constituição procura refletir os ímpetos e os anseios da sociedade, bem como suas transformações tecnológicas.

É, portanto, diante desta saudável tensão permanência-modificação<sup>110</sup> – de um lado, para que a constituição sempre se atualize; de outro, cuidando-se para que não haja uma ruptura ou revolução jurídica<sup>111</sup> – que devemos interpretar o conceito constitucional de mercadoria.

<sup>105</sup> STF Medida Cautelar na ADI nº 1.945, Voto do Min. Ayres Britto, Pleno 26.05.2010, p. 86.

<sup>106</sup> LOEWNSTEIN, Karl. Teoría... *Op. Cit.* 1986, p. 163.

<sup>107</sup> Como é sabido, corresponde ao autor a tese das relações reais de poder, daí a grande ênfase à força normativa do fático (LASSALLE, Ferdinand. A essência da constituição. Rio de Janeiro: Liber Juris, 1988, 3ª ed., p. 59). Vide a brilhante discussão quanto à força normativa da Constituição entre Lassalle e Kelsen.

<sup>108</sup> LOEWNSTEIN, Karl. Teoría... *Op. cit.*, p. 164.

<sup>109</sup> Em sentido contrário à constituição como “organismo vivo”, José Afonso da Silva (SILVA, José Afonso. Curso de Direito Constitucional Positivo. 24ª ed. São Paulo: Malheiros, 2005, p. 38).

<sup>110</sup> A modificação das Constituições é um fenômeno inelutável da vida jurídica, imposto pela tensão com a realidade constitucional e pela necessidade de efetividade que as tem de marcar. (MIRANDA, Jorge. Manual de... *Op. Cit.*, p. 150)

<sup>111</sup> RUSCHEL, Ruy Buben. Direito Constitucional em tempos de crise. Porto Alegre: Porta Luzzato, 1997, p. 59.



Alicerçados nestas considerações de mutação constitucional, podemos entender que o conceito amplo de mercadoria (abrangendo bens incorpóreos) reflete os avanços da tecnologia e consequente mudança da realidade fática, pois diferentemente do século passado em que as mercadorias somente poderiam ser comercializadas fisicamente, hoje a era digital permite a transformação da mercadoria em dados digitalizados – isto não considerando quando já nascem digitais.

Por este motivo, SIMONE RODRIGUES BARRETO igualmente defende a mutação constitucional do conceito de mercadoria para *englobar também os bens incorpóreos postos no comércio, diante das evoluções tecnológicas verificadas no tempo*<sup>112</sup>.

Em face de tais considerações, entendemos por fim que o conceito de mercadoria não está restringido aos bens corpóreos, mas também aos incorpóreos ou intangíveis, diante da mutação constitucional.

Passemos à investigação quanto à possibilidade de o *software* ser qualificado como mercadoria, se é bem móvel e destinado à prática de operações mercantis – já que seu aspecto corpóreo ou incorpóreo não altera tal essência. Continuamos nossa busca em verificar se todos os critérios identificadores tipificados na hipótese da norma geral e abstrata do ICMS-mercadoria são vistos nas operações envolvendo *software*.

### 2.3.2 Compreensão básica do software

Quando pensamos em programas de computador (a partir daqui adotaremos, no singular, *software*), não temos uma noção muito clara do que de fato consistem. Afinal, o que é o *software*?

Antes de dar uma resposta, faz-se necessário contextualizar os termos mais técnicos relacionados ao *software*, tais como *algoritmo*, *linguagem de programação*, *código-fonte* e *código-objeto*, pois são fundamentais para a compreensão do tema. E isto o fazemos sem incorrer no equívoco de priorizar elementos pré-jurídicos a noções lógico-jurídicas, como nos adverte GERALDO ATALIBA<sup>113</sup>.

<sup>112</sup> BARRETO, Simone Rodrigues Costa. *Mutação... Op. Cit.*, p. 170.

<sup>113</sup> Citando o jurista italiano CARNELUTTI, ATALIBA dizia que é erro comum *aceitar e utilizar empiricamente os conceitos das ciências pré-jurídicas, sem cuidarem de pesquisar o novo e diferente conteúdo (significado) que*

Vejamos em primeiro lugar o significado do termo *algoritmo* – uma vez que não é um termo estritamente da computação<sup>114</sup> e é anterior à criação do *software*.

Pois bem, algoritmo é o conjunto de instruções (ou regras) que descrevem de forma lógica os passos no cumprimento de determinada tarefa (ou solução de um problema). Podemos dizer que o algoritmo é o “projeto do *software*”, pois o *software* é um algoritmo escrito já numa linguagem compreensível pelo computador, isto é, numa linguagem de programação<sup>115</sup>.

O código-fonte, por sua vez, nada mais é do que a linguagem por meio da qual os programadores escrevem. Muito embora haja diferentes tipos de linguagem de programação, destacamos para os fins deste trabalho apenas duas: linguagem nível alta e linguagem nível baixa.

A chamada *linguagem alta* utiliza instruções próximas da linguagem humana e praticamente qualquer pessoa consegue ler (por exemplo: Java, Fortran, Pascal, C, Basic, Cobol, Clipper, Lisp, Prolog etc). Geralmente, esta linguagem corresponde ao código-fonte<sup>116</sup>.

Já a *linguagem baixa* não é compreensível para qualquer pessoa (apenas gênios e computadores), pois é escrita segundo o código binário (sequências de 0s e 1s). Um exemplo desta linguagem é a *assembly*. O código-objeto é a sequência indefinível de 0s e 1s que os computadores podem ler.

Deste modo, quando um programador escreve um código-fonte, ele (na maioria das vezes) precisa de um compilador para transformar esta linguagem alta em uma linguagem baixa a fim de que o computador possa ler estas instruções. Em suma: o compilador converte o código-fonte em código-objeto.

Portanto, pelo até aqui exposto, podemos ter uma noção (pré-jurídica) do funcionamento e da criação de um *software*: o programador escreve um algoritmo e, transformando-o em uma linguagem de programação, obtém o código-fonte; com o auxílio de um compilador, o código-fonte é transformado em um código-objeto, o qual pode ser lido por

---

*elas passam a vestir no momento em que entram no mundo jurídico* (ATALIBA, Geraldo. Hipótese... *Op. Cit.*, p. 129).

<sup>114</sup> Os algoritmos podem ser representados através de algum idioma (chamado de “português estruturado”, “pseudocódigo” etc) ou através de linguagem de programação (Pascal, Delphi, C etc) ou por representações gráficas (Diagramas de Chapin).

<sup>115</sup> Algumas das linguagens de programação são: Pascal, Delphi, C etc.

<sup>116</sup> Se disse geralmente, pois a linguagem de programação vai mudar de acordo com a finalidade a que se destina o software. Por exemplo, o software para regular os freios ABS de um carro não terá linguagem alta; o software para o computador de bordo de um carro, terá ambas linguagens alta e baixa e assim por diante.

um computador; e, finalmente, temos um *software* executável. Prossigamos para analisar o tratamento jurídico do *software*.

### 2.3.3 Conceito jurídico do software: análise da Lei 9.609 de 1998 e do Código Civil.

Feita a introdução da noção pré-jurídica, pelas justificativas apontadas, vejamos primeiro a Lei do *Software* e, em seguida, as características do *software* segundo o Código Civil.

De início, o *software* ganhou proteção de seus direitos autorais pela Lei 7646/1987<sup>117</sup>, de modo que sua definição jurídica adveio apenas com a publicação da Lei 9.609 em 1998 (Lei do *Software*). Analisemos a redação do art. 1º da referida Lei do *Software*:

Art. 1.º Programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada, contida em suporte físico de qualquer natureza, de emprego necessário em máquinas automáticas de tratamento da informação, dispositivos, instrumentos ou equipamentos periféricos, baseados em técnica digital ou análoga, para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados.

Tendo em mente as noções pré-jurídicas expostas, notamos que o conceito jurídico do *software* é consideravelmente preciso. Na primeira parte do art. 1º da Lei do *Software* (*programa de computador é a expressão de um conjunto organizado de instruções em linguagem natural ou codificada*) salta aos olhos o conceito de algoritmo (conjunto de instruções) que, transformado em linguagem de programação, resulta no código-fonte (expressão [*do algoritmo*] em linguagem natural ou codificada).

Também, na parte final, o referido conceito andou bem em evidenciar a utilidade e a função do *software* (*emprego necessário em máquinas [...] para fazê-los funcionar de modo e para fins determinados*).

Entretanto, cabe pontuar que pecou o legislador ao conceituar o *software* como aquele contido *em suporte físico de qualquer natureza*, referindo-se às mídias CD-Rom, DVD e, mais antigamente, disquetes. Como apontamos no capítulo anterior, o *software* atualmente não está

---

<sup>117</sup> A Lei 7646/1987 em seu art. 2º equiparava (com suas peculiaridades) a proteção dos programas de computador à então vigente Lei 5.988/1973.

mais limitado a um suporte físico, pois nasce (ou é transformado) na realidade virtual. Faz-se atual a advertência do então Min. Nelson Jobim, quando em 1999 alertou que:

a linguagem utilizada no sistema da Constituição pelo ICMS começa a bater com sistemas modernos de comercialização, de transferências. O caminho todo é dessa forma, ou seja, vai-se utilizar cada vez mais esse sistema de inter-relações através do sistema da internet.

Diferente da última década do séc. XX, o *software* atualmente pode ser enviado, comercializado, instalado e alterado exclusivamente por meio eletrônico, especificamente pela internet e, ainda, até na chamada *nuvem*. Obviamente tal tecnologia não poderia ser totalmente prevista em 1995, quando iniciou-se o projeto de lei que culminaria na Lei do *Software* de 1998.

Trata-se na verdade de certa contradição do art. 1º com o art. 2º, ambos da Lei do *Software*. Pois, uma vez que pelo art. 2º o *software* é obra intelectual (e seu regime de proteção à propriedade intelectual é o da Lei dos Direitos Autorais) e a Lei 9.610/1998 (Lei dos Direitos Autorais) no art. 7º fala expressamente em *criações do espírito, expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte, tangível ou intangível*, nos parece que o art. 1º da Lei do *Software* não deveria ter incluído a expressão *contido em suporte físico*, mas deveria ter utilizado *expressas por qualquer meio ou fixadas em qualquer suporte tangível ou intangível*.

Em outras palavras, a Lei dos Direitos Autorais não exige que a obra intelectual se expresse num suporte físico (como faz a Lei do *Software*), mas permite que seja fixada até em suporte intangível.

Nos recordamos que cabe ao cientista do direito intentar *superar certas dificuldades do vocabulário especializado, como as ambiguidades e o teor de vagueza, que somente serão resolvidos à custa de ingentes esforços semânticos*<sup>118</sup>. Isto porque o direito positivo admite contradições e contrariedades, porém, a ciência do direito não admite contradições e contrariedades, sob pena da construção de um discurso inconsistente<sup>119</sup>.

Assim sendo, podemos definir o *software* como obra intelectual, fruto da atividade criativa do desenvolvedor ou programador que escreve em linguagem de programação um determinado algoritmo, não adstrito a um suporte físico.

<sup>118</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso... *Op. Cit.*, p. 37

<sup>119</sup> VIEIRA, José Roberto. A noção de sistema... *Op. Cit.*, p. 61.

Importante notar que, a despeito da natureza jurídica do *software* ser de *obra intelectual*, como reforça ORLANDO GOMES<sup>120</sup>, a natureza mercantil de um bem não deflui de suas propriedades intrínsecas<sup>121</sup>. Ou seja, a qualidade de *mercadoria* não pode ser descartada apenas analisando a natureza do bem ou da coisa<sup>122</sup>.

Portanto, até aqui não há qualquer óbice para considerarmos *software* como mercadoria. Passemos à análise das características do *software* segundo o Código Civil.

A partir da leitura do Código Civil, podemos entender que o *software* é bem móvel (art. 82), infungível (art. 85), inconsumível (art. 86), indivisível (art. 87), singular (art. 89), principal (art. 92) e abstrato (art. 92)<sup>123</sup>. Dedicar-nos-emos no presente estudo apenas à primeira característica, pois é a relevante para este trabalho.

O *software* é bem móvel, basicamente pelo conceito residual do regime jurídico conferido aos bens imóveis, segundo FLÁVIO AMARAL<sup>124</sup>; de qualquer forma, bens móveis são aqueles *suscetíveis de movimento próprio [semoventes] ou de remoção por força alheia, sem alteração da substância ou da destinação econômico-social*<sup>125</sup>.

De acordo com PAULO LOBO, os direitos patrimoniais de autor são considerados bens móveis, também *podendo a criação intelectual [...] o programa de computador [...] ser objeto de cessão, concessão, permissão, para que outrem a explore economicamente*<sup>126</sup>.

Portanto, aqui vemos atendido o – único – requisito intrínseco (não finalístico) para que um bem seja considerado mercadoria, isto é, que seja móvel.

---

<sup>120</sup> GOMES, Orlando. Contratos. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 472.

<sup>121</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese... *Op. Cit.* p. 170.

<sup>122</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS... *Op. Cit.*, p. 41

<sup>123</sup> Para um maior aprofundamento quanto às demais características, vide: GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. A tributação... *Op. Cit.*, p. 77-78.

<sup>124</sup> Lembrando que a classificação entre bens móveis e imóveis “é historicamente a grande divisória no direito dos bens, sendo os imóveis mais importante por traduzirem a ideia de maior valor, estabilidade e importância política que os móveis, mero conceito residual, compreendendo os bens fora do regime dos imóveis [...] esse critério está sendo revisto hoje em dia, tendendo-se a substituir a ideia de importância pela de interesse social, público, coletivo, que sugere uma especial disciplina para cada coisa ou categoria de coisas, independentemente da distinção entre móveis e imóveis” (AMARAL, Flávio. Direito Civil: introdução. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, 5ª ed., p.316.

<sup>125</sup> *Ibidem*, p. 322.

<sup>126</sup> LOBO, Paulo. Direito Civil: parte geral. São Paulo: Saraiva, 2012, 3ª ed., p. 197-198.

### 2.3.4 SÍNTESE: O SOFTWARE PODE SER QUALIFICADO COMO MERCADORIA

De acordo com o que expusemos, *a priori*, o *software* pode perfeitamente ser enquadrado no conceito de mercadoria. Se disse a princípio, pois *os conceitos de circulação, operação e mercadoria estão umbilicamente ligados*<sup>127</sup>.

Retomando o raciocínio que tecemos, segundo FABIO ULHOA COELHO, para que seja mercantil *a coisa deve ser móvel ou semovente (objetivo) e inserir-se na atividade de circulação de mercadorias (finalístico)*<sup>128</sup>.

Assim, sem maiores dificuldades, expusemos que o *software* é bem móvel (art. 82 do Código Civil) e sua qualidade de bem incorpóreo não impede sua qualificação como mercadoria, diante da mutação constitucional deste último conceito (art. 155, II, CF), em razão da *realidade virtual* e da *era digital*.

Além disso, investigamos que a natureza jurídica (ou propriedade intrínseca) de obra intelectual do *software* tampouco é suficiente para impedir sua qualificação como objeto de *mercancia*. Em outras palavras, o *software* como obra intelectual pode ser submetido à atividade mercantil e ao regime jurídico comercial. Com efeito, não há qualquer óbice para que o *software* seja destinado à prática de operações mercantis.

Demonstrado, portanto, que o *software* pode ser mercadoria, destacamos que o ICMS não incide sobre mercadorias, mas nas operações jurídicas que acarretem a *circulação*, isto é, a transmissão de sua titularidade.

Por óbvio, se não houver transmissão de titularidade, tampouco ditos bens móveis serão mercadoria. Vejamos, agora, se há transmissão de titularidade (*circulação*) nas operações jurídicas envolvendo o *software*.

---

<sup>127</sup> MELO, José Eduardo Soares de. ICMS... *Op. Cit.*, p. 19.

<sup>128</sup> COELHO, Fabio Ulhoa. Curso... *Op. Cit.*, p. 55

## 2.4 TRANSFERÊNCIA DE TITULARIDADE DO SOFTWARE

### 2.4.1 Identificação das relações jurídicas envolvendo software

A fim de investigarmos se há transferência de titularidade do *software*, circulação jurídica de mercadoria apta a desencadear a incidência tributária, antes se faz necessário identificarmos quais são as relações jurídicas existentes entre o titular dos direitos autorais do *software* (se houver, o titular dos direitos de comercialização do *software*) e o usuário final. Em suma, veremos a seguir como funciona a dinâmica do mercado de TI na comercialização do *software* entre estes três tipos de sujeitos acima mencionados<sup>129</sup>.

RENATO LACERDA DE LIMA GONÇALVES, ao analisar a Lei do *Software* (Lei nº 9.609 de 19 de fevereiro de 1998) e a Lei dos Direitos Autorais (Lei nº 9.610 de 19 de fevereiro de 1998), apontando as relações jurídicas com movimentação econômica envolvendo o *software* potencialmente passíveis de tributação<sup>130</sup>, verifica que todas elas invariavelmente implicarão em *a) transmissão total ou parcial de direitos do autor de software* ou em *b) prestação de serviços*<sup>131</sup>.

Desta forma, podemos distinguir obrigações de dar (*transmissão total ou parcial de direitos do autor*) e obrigações de fazer (*prestação de serviços*, as quais não serão objeto de análise neste trabalho)<sup>132</sup>.

Logo, concentraremos nossos estudos nos fatos jurídicos marcados por *obrigações de dar*: transmissão parcial de direitos autorais (licença de uso do *software* e licença de

<sup>129</sup> Evidentemente que o titular dos direitos autorais pode conceder a mais de um sujeito (intermediário) o direito de explorar economicamente o *software*. De modo que se utilizou como exemplo os três tipos de sujeitos.

<sup>130</sup> São elas: (i) autorizar ou proibir a locação comercial do *software* (art. 2 da Lei do *Software*); (ii) prestar serviços/receber salário de/pela programação de *software* (art. 4 da Lei do *Software*); (iii) realizar derivações do *software* autorizadas pelo titular dos direitos autorais (art. 5 da Lei do *Software*); (iv) “comercializar” direitos de uso do *software*, sendo titular dos direitos autorais ou de comercialização (art. 8 da Lei do *Software*); (v) licenciar o direito de “comercializar” o *software* (art. 8 da Lei do *Software*); (vi) prestar serviços técnicos complementares (art. 8 da Lei do *Software*); (vii) licenciar o direito de uso de *software* (art. 9 da Lei do *Software*); (viii) realizar pagamento de transferência de tecnologia de *software* (art. 11 da Lei do *Software*) e (ix) ceder total ou parcialmente os direitos de autor (arts. 49 e 50 da Lei dos Direitos Autorais).

<sup>131</sup> GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. A tributação... *Op. Cit.*, p. 95.

<sup>132</sup> Considerando que a materialidade do ICMS-mercadoria é predominantemente obrigação de dar, não analisaremos os casos de distribuição de *software*, agenciamento de *software* e prestação de serviços técnicos relativos ao funcionamento do *software*, customização de *software* e adaptação de *software*, pois todas estas modalidades são obrigações predominantemente de fazer (GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. A tributação... *Op. Cit.*, p. 95-97).

comercialização de *software*, esta última também chamada de licença de exploração econômica do *software*) e transmissão total dos direitos patrimoniais<sup>133</sup>.

#### 2.4.2 Transmissão parcial dos direitos autorais do *software*

Uma das modalidades de comercialização do *software* (e a mais comum<sup>134</sup>) é através da licença de uso, por meio da qual *o titular de direitos concede a outrem o uso do bem, nos fins e pelas condições convencionadas*<sup>135</sup>. Este uso, segundo o art. 9º da Lei do *Software*, obrigatoriamente será regido por um contrato de licença (de uso). Nas palavras de MANOEL J. PEREIRA DOS SANTOS:

O contrato de licença de software é uma modalidade de negócio jurídico através do qual, alguém, denominado licenciante, concede a outrem, denominado licenciado, o direito de exploração econômica e/ou utilização do programa de computador. [...] Na prática comercial existem três tipos básicos de licença de software: [...]

C) Licença de uso de software. A finalidade deste contrato é autorizar o usuário que adquire uma cópia do programa a utilizar o software para determinadas finalidades. Este tipo de contrato acorda a noção de utilização individual ainda que, na prática, existam licenças corporativas mundiais<sup>136</sup>.

Traçando um paralelo, a licença de uso é muitíssimo semelhante a uma locação, pois ambas são hipóteses de cessão de direito de uso, nítida obrigação de dar – a única diferença é

<sup>133</sup> Apropriado ao tema são os ensinamentos de IVES GANDRA MARTINS que dizia: *já defendi, no passado, a tese de que não há prestação de serviços que não implique fornecimento de alguma mercadoria, ou fornecimento de alguma mercadoria, que não implique prestações de serviços*. Exemplificava que um parecer jurídico é uma clara prestação de serviço, muito embora fosse entregue um papel (o que não caracterizava mercadoria); ou a montadora de carros que, apesar de realizar inúmeros serviços (montando peças), fornecia automóveis (mercadorias). Por isso, *[o ICMS] tem um núcleo comum indissociável, cabendo à lei determinar os casos em que, pela teoria da preponderância, a concepção de mercadoria fornecida prevalece sobre a prestação de serviços incluída*. (MARTINS, Ives Gandra. Comentários à Constituição do Brasil, vol. 6, p. 354.

<sup>134</sup> O custo para produzir um *software* é extremamente alto, se pensarmos quantos meses ou anos leva para uma equipe de programadores produzir um. Deste modo, uma transmissão total do *software* (direitos patrimoniais e de autor) envolve um montante muito alto, o que desestimula a “compra e venda” propriamente. Por outro lado, pagar ao cedente apenas o direito de uso não só é mais acessível, como também é benéfico para o titular do *software*, que terá uma entrada periódica pela cessão do uso.

<sup>135</sup> BITTAR, Carlos Alberto. Contratos de comercialização de software. In Novos contratos empresariais. São Paulo: Revista dos Tribunais, p. 39.

<sup>136</sup> SANTOS, Manoel J. Pereira dos. Licença de Software. Revista da ABPI, n. 25, nov. dez. 1996, p. 39.



que a locação recai sobre coisas corpóreas (ou serviços) e a licença de uso recai sobre coisas incorpóreas<sup>137</sup>.

Neste capítulo nos interessa o item *c) licença de uso de software*, o qual pode ser oneroso ou gratuito – apesar de que a onerosidade é presumida de acordo com o art. 50 da Lei dos Direitos Autorais.

Nesta modalidade de comercialização apenas o direito ao uso é cedido, de modo que o licenciado não passa a ser titular de nenhum dos elementos do *software*, quais sejam: o algoritmo, o código-fonte ou código-objeto<sup>138</sup>. Por isso ROQUE CARRAZZA diz:

É importante deixar patenteado que a licença de uso não traslada a titularidade jurídica da propriedade intelectual, vale dizer, dos direitos autorais do software. **Insistimos em que o licenciado (ou o sublicenciado) não adquire a propriedade do software, mas apenas o direito de vir a utilizá-lo**<sup>139</sup> (g.n.).

Mais adiante, CARRAZZA deixa claro que *o autor do software detém o direito de utilizar, fruir e dispor (art. 28 da Lei dos Direitos Autorais). Já o licenciado apenas se credencia a usar este bem imaterial [...] há, in casu, simples cessão do direito de uso; não da propriedade do bem*<sup>140</sup>.

Por este motivo também, RAQUEL RIOS DE OLIVEIRA é incisiva ao dizer que *a cessão de direitos não constitui hipótese de incidência do ICMS, eis que nela não há circulação de mercadoria [...], uma vez que direitos não são mercadorias*<sup>141</sup>.

<sup>137</sup> PONTES DE MIRANDA salienta que *[contrato de licença] não é locação, não é veda; porque a locatio só se refere a coisas corpóreas e a serviços, e a transmissão da propriedade industrial é efeito de outro negócio jurídico concernente à invenção, como prometer a transmissão (=venda) não é licenciar [...]* o contrato de licença é à semelhança da locação, sem que, com isso, possamos reduzir à locação: o objeto dele é bem incorpóreo (MIRANDA, Pontes de. Tratado de Direito Privado. Parte Especial Tomo XVI. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977, p. 351).

<sup>138</sup> Com maior aprofundamento, MARCOS WACHOWICZ fala em seis elementos do software: (i) a arquitetura do software é a “modulação” ou “estrutura geral” de um programa; (ii) o algoritmo é o conjunto de instruções básicas; (iii) o código é esta sequência de símbolos escrita em linguagem de programação; (iv) a documentação seria o texto explicativo de seu funcionamento para leitura do usuário; (v) base de dados “engloba o conjunto de dados organizados que consiste em arquivos eletrônicos com dados e informações determinados e organizados para serem utilizados juntamente com o programa”; e, por fim, (vi) o uso dos sistema “consiste na função desempenhada pelo software no contexto de um determinado sistema ou processo informático” (WACHOWICZ, Marco. SOFTWARE : Desenvolvimento e modalidades de comercialização do software livre e do software proprietário. Disponível em <http://www.gedai.com.br/?q=pt-br/content/software-desenvolvimento-e-modalidades-de-comercializa%C3%A7%C3%A3o-do-software-livre-e-do-software>. Acessado em 05.11.2016. às 17:16, p. 13-14).

<sup>139</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS, p. 193.

<sup>140</sup> *Ibidem*, p. 193.

<sup>141</sup> OLIVEIRA, Raquel Rios de. A Não... *Op. Cit.*, p. 365.

Com efeito, há simples cessão do direito de uso e não da propriedade do *software*. RENATO GONÇALVES reforça este entendimento cotejando os arts. 7 e 9 da Lei do *Software* para demonstrar a ausência de transferência de titularidade e como é juridicamente incorreto falar em *aquisição de software* ou *compra e venda de software*, pois os direitos autorais não foram *adquiridos* ou *vendidos*<sup>142</sup>, tão somente a permissão de uso foi cedida<sup>143</sup>.

Esta permissão de uso pode ter uma formalização jurídica diferente dependendo da forma de comercialização que o titular do *software* escolher. MARCOS WACHOWICZ nos explica que *a formalização jurídica da utilização destes programas depende do tipo de software, ou ainda de sua forma de comercialização: software por encomenda e software de prateleira (canned software)*<sup>144</sup>.

Vale dizer que a natureza jurídica e todas as características do *software*, apontadas acima, se aplicam a ambos *tipos* de *software*. Com efeito, esta classificação não é jurídica, mas estritamente econômica, levando em conta a quantidade de licenças de uso e o desenvolvimento mais genérico para a coletividade ou específico<sup>145</sup>.

Pois bem, neste primeiro *tipo*, o vínculo na comercialização do *software* por encomenda é direto, ou seja, o interessado no desenvolvimento de um *software* específico para suas necessidades e particularidades negocia com a empresa (ou com o programador do *software*) um contrato de licença de uso. Primeiro, o programador do *software* o desenvolverá e, em seguida, terá proveito econômico ao *locar* este *software*. Como dissemos, a rigor não é locação, mas contrato de licença de uso (ou de utilização) de um *software* específico (encomendado)<sup>146</sup>.

Assim, quando o próprio titular dos direitos autorais do *software* entregá-lo ou disponibilizá-lo via *download*, evidentemente tal suporte físico não sofre a incidência do ICMS. Pois, *este suporte físico sobre o qual se fixa o software para fins de entrega e armazenamento é mera condição de viabilização do licenciamento de uso de software, sendo esta atividade o núcleo da relação jurídica que se instaura*<sup>147</sup>.

---

<sup>142</sup> Segundo o art. 481 do Código Civil *pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro.*

<sup>143</sup> GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. A tributação... *Op. Cit.*, p. 106.

<sup>144</sup> WACHOWICZ, Marco. *Software*... *Op. Cit.*, p. 20.

<sup>145</sup> CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS, p. 192.

<sup>146</sup> *Ibidem*, p. 20.

<sup>147</sup> GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. A tributação... *Op. Cit.*, p. 132.

Em outras palavras, a finalidade da operação econômica neste caso é a licença de uso e não a transferência de titularidade, por este motivo, o suporte físico é simples meio para fins de entrega e armazenagem que não está sujeito à incidência do ICMS.

Nestas situações de vínculo pessoal entre o titular e o usuário final, o Supremo Tribunal não teve dificuldade em reconhecer a evidente não incidência do ICMS, uma vez que não há transferência de titularidade<sup>148</sup>. Apenas um novo imposto (de competência residual da União, art. 154, I, CF) poderia incidir em ditas operações de licenciamento<sup>149</sup>.

Por outro lado, grande polêmica e discussão pendem no STF<sup>150</sup> quanto ao segundo *tipo* de *software*, o chamado *software* de prateleira ou *canned software* (a título de exemplo, Windows, Word, Excel, Power Point, Adobe, dentre outros).

Nesta forma de comercialização, pela própria dinâmica empresarial, o vínculo do titular com o usuário final nem sempre é direto. Diferentemente do *software* por encomenda, aqui vemos a figura de um terceiro – distribuidor ou varejista ou comerciante – que se encarrega de disponibilizar o *canned software* (ou *software* de prateleira), através de suportes físicos (CD-Rom, DVD etc) ou meios virtuais (*download* via *internet* ou *cloud system*), para o usuário final.

Em princípio, cabe ao titular do *software* cuidar da exploração econômica. Contudo, nada impede que este titular transmita parcialmente o direito de exploração econômica do *software* a um terceiro (art. 8º da Lei do *Software*). A dinâmica empresarial deste segmento demanda que terceiros também comercializem o *software*, afinal sua produção é feita em massa e direcionada para o público em geral; quanto mais pessoas paguem pela licença de uso, maior o lucro do titular do *software*<sup>151</sup>.

<sup>148</sup> Como vimos nos julgamentos dos RE nº 176.626-3 e nº 199.464, ADI nº 1.945, dentre outros.

<sup>149</sup> Segundo RENATO GONÇALVES e ROQUE CARRAZZA, um novo imposto de competência residual da União (art. 154, I, CF) poderia incidir sobre *licenciamento de propriedade intelectual relativa a programa de computador* (GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. A tributação... *Op. Cit.*, p. 134 e CARRAZZA, Roque Antônio. ICMS, p. 199-200).

<sup>150</sup> Ainda não há decisão definitiva do mérito da ADIN nº 1945.

<sup>151</sup> Para um maior aprofundamento, vide as três formas de “comercialização” e distribuição do *software*: “a) o terceiro se responsabiliza por **disponibilizar o software** aos interessados, seja por meio da entrega física de cópias do software, seja colocando-o à disposição para download via internet; **age por conta e ordem do titular dos direitos autorais do software**; b) o terceiro, além de responsável pela **entrega** das coisas físicas do software como item anterior, é responsável também por **fomentar** novos negócios envolvendo o software, em nome do seu titular de direitos de comercialização; entendemos que se trata da figura do **agente**, do Direito Civil; tem alguma autonomia c) o terceiro tem o direito de **explorar economicamente o software**, “comercializar”, **sublicenciá-lo** em determinados mercados, responsabilizando-se também pelo **fomento** de negócios e pela distribuição de cópias do software; aproxima-se da figura do **distribuidor**, do Direito Civil, distinguindo-se dele, no entanto, pois não tem a coisa a ser negociada à sua disposição; tem ampla autonomia” (GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. A tributação... *Op. Cit.*, p. 158-159).

Assim, este terceiro (distribuidor, varejista etc) possui o *direito de exploração econômica do software* para, por sua vez, conceder licenças de uso ao consumidor final<sup>152</sup>.

Como veremos a seguir, o Supremo Tribunal Federal por vezes acabou por ignorar os contratos de licença de uso do *software* e, não raro os confundiu com os contratos de licença de exploração econômica do *software*. Vejamos.

O Supremo Tribunal Federal, a partir do julgamento do RE nº 176.626-3, passou a distinguir, exclusivamente para fins tributários, o *software* em dois *tipos*: o de prateleira e o customizado. Tal classificação foi importada pelo Min. Sepúlveda Pertence da doutrina portuguesa, notadamente de RUI SAAVEDRA<sup>153</sup>.

Segundo este autor, os exemplares do *software de prateleira*, ao serem explorados economicamente, carregariam dois contratos paralelos: o contrato de licença de uso propriamente dito e um suposto contrato de compra e venda (ou doação) dos meios físicos do *software*<sup>154</sup>. Para o referido Min., o comerciante (varejista, distribuidor etc) não celebraria um contrato de licença de exploração econômica do *software*, mas tão somente um contrato de compra e venda (ou doação) do seu suporte físico:

o comerciante que adquire exemplares para revenda, mantendo-os em estoque ou expondo-os em sua loja, **não assume a condição de licenciado ou cessionário dos direitos de uso** que, em consequência, não pode transferir ao comprador: sua posição, aí, é a mesma do vendedor de livros ou de discos, que não negocia com os direitos de autor, mas com o *corpus mechanicum* de obra intelectual que nele se materializa. **Tampouco, a fortiori, a assume o consumidor final, se adquire um exemplar do programa para dar de presente a outra pessoa.** E é sobre essa operação que cabe plausivelmente cogitar da incidência do imposto questionado [ICMS]<sup>155</sup> (g.n.)

Não bastasse algumas incoerências neste raciocínio (como veremos logo abaixo), beirando ao absurdo jurídico se deu o julgamento do RE nº 199.464-9-SP de relatoria do Min.

<sup>152</sup> A finalidade deste contrato de exploração do *software* é outorgar ao licenciado o direito de conceder licenças de uso do programa (SANTOS, Manoel J. Pereira dos. Licença... *Op. Cit.*, p. 39).

<sup>153</sup> SAAVEDRA, Rui. A proteção jurídica do software e a internet. Lisboa: Don Quixote, 1998, p. 79-80.

<sup>154</sup> quando o *software* standart é licenciado [...] há na verdade dois contratos: por um lado, um contrato para que sejam fornecidas as manifestações físicas do *software*; e por outro, um contrato para atribuição de uma licença de uso do *software*. O contrato pelo qual o cliente é investido na posse do *software* será um contrato de compra e venda ou de doação se a propriedade sobre os meios físicos for transmitida ao licenciado (*Idem*).

<sup>155</sup> STF. RE 176.626-3-SP, Rel. Min. Sepúlveda Pertence, julgamento 10.11.1998, DJ 11.12.1998.

Ilmar Galvão, pois, ao arrepio do art. 7º da Lei do *Software*, decidiu o Ministro que o comerciante (varejista ou comerciante), que é licenciado para explorar economicamente o *software* de prateleira, não intermediaria mais um contrato de licença de uso entre o titular e o usuário, mas realizaria contrato de compra e venda entre ele (terceiro) e o usuário.

**a produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra**, mas genuínas operações de circulação de mercadorias, sujeitas ao ICMS<sup>156</sup> (g.n.)

Posteriormente, no julgamento da Medida Cautelar na ADI nº 1.945, com sessões de julgamento em 1999, em 2006 e em 2010, o Supremo Tribunal Federal manteve o entendimento de que o ICMS incide na circulação física de cópias dos *software* de prateleira – inclusive, a partir de 2010, passou a entender que também incidiria nos *software* transferidos via *download*.

Em razão de tais decisões, difundiu-se que os Estados poderiam instituir ICMS sobre os *software* de prateleira<sup>157</sup>, chegando ao ponto de celebrarem o Convênio CONFAZ nº 181 de 2015, prevendo redução de 5% da base de cálculo<sup>158</sup>. Interessante ressaltar que os Estados passaram a instituir o ICMS não sobre o valor do *software*, mas sobre o valor do suporte físico (CD, DVD etc) e às vezes até sobre o dobro do suporte físico<sup>159</sup>. Em outras palavras, os Estados passaram a cobrar o ICMS sobre este “contrato de compra e venda” do suporte físico do *software*, paralelo ao contrato de licença de uso celebrado por contrato de adesão impresso na embalagem.

A jurisprudência do Supremo Tribunal Federal merece críticas.

<sup>156</sup> STF. RE 199.464-9-SP, Rel. Min. Ilmar Galvão, julgamento 02.03.1999, DJ 30.04.1999

<sup>157</sup> Decreto Estadual/SP 51.619/07; Decreto Estadual/RJ 36.296/04, dentre outros.

<sup>158</sup> “Cláusula primeira Ficam os Estados do Acre, Alagoas, Amapá, Amazonas, Bahia, Ceará, Goiás, Maranhão, Mato Grosso do Sul, Paraná, Paraíba, Pernambuco, Piauí, Rio de Janeiro, Rio Grande do Norte, Rio Grande do Sul, , Santa Catarina, São Paulo, Tocantins autorizados a conceder redução na base de cálculo do ICMS, de forma que a carga tributária corresponda ao percentual de, no mínimo, 5% (cinco por cento) do valor da operação, relativo às operações com softwares, programas, jogos eletrônicos, aplicativos, arquivos eletrônicos e congêneres, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, disponibilizados por qualquer meio, inclusive nas operações efetuadas por meio da transferência eletrônica de dados.”

<sup>159</sup> Decreto Estadual/SP 51.619/07 - “Art. 1º - Na operação realizada com programa para computador (“software”), personalizado ou não, o ICMS será calculado sobre uma base de cálculo que corresponderá ao dobro do valor de mercado do seu suporte informático.” Decreto Estadual/RJ 36.296/04 - “Art. 1º - A base de cálculo do ICMS nas operações realizadas com programa de computador (“software”) não personalizado corresponderá ao dobro do valor de mercado de seu suporte físico (CD, disquete ou similar).

De fato, o comerciante que adquire cópias para revenda não possui licença de uso, como bem considerou o Min. Sepúlveda Pertence no RE 176.626-3-SP, pois este terceiro (distribuidor ou varejista ou comerciante), que disponibiliza o *canned software* para o consumidor final, celebra contrato de licença de exploração econômica do *software* com o titular dos direitos autorais – como explicamos anteriormente.

No entanto, o Min. Sepúlveda andou mal ao considerar que o comerciante não pode *passar (sic)* ao usuário aquilo que não lhe pertence: a licença de uso. Como vimos, o titular dos direitos autorais do *software* sempre concederá licença de uso para o usuário (independentemente dos intermediários que distribuem o *software*), mesmo que seja por contrato de adesão impresso na embalagem. Pois, tal licença de uso é obrigatória pelo art. 9º da Lei do *Software*<sup>160</sup>. Daí porque é juridicamente incorreto falar em *aquisição de software* ou *compra e venda de software*. Os direitos autorais não foram *adquiridos* ou *vendidos*<sup>161</sup>, tão somente houve permissão de uso<sup>162</sup>.

Resgatamos a advertência de ROQUE CARRAZA de que o ICMS não incide sobre mercadorias, mas nas operações de circulação (transferência de titularidade) cujo objeto são mercadorias<sup>163</sup>. Em suma: a licença de uso de *software*, entre o titular e o usuário, até pode referir-se a uma mercadoria, mas isso não basta para a incidência do ICMS; falta aqui a circulação jurídica da mercadoria, pois não há transferência de titularidade.

Com o máximo respeito, trata-se de uma aberração jurídica considerar que *a produção em massa para comercialização e a revenda de exemplares do corpus mechanicum da obra intelectual que nele se materializa não caracterizam licenciamento ou cessão de direitos de uso da obra*, como fez o Min. Ilmar Galvão no RE 199.464.

Ora, o número de exemplares e a produção em massa fazem excetuar o artigo 9º da Lei do *Software*? Onde se lê *o uso de programa de computador no País será objeto de licença* deveria ler-se *o uso de programa de computador será objeto de licença ou compra e venda*? Evidentemente que não, o uso do *software* sempre será regido por contrato de licença de uso.

<sup>160</sup> Art. 9º O uso de programa de computador no País será objeto de contrato de licença.

Parágrafo único. Na hipótese de eventual inexistência do contrato referido no caput deste artigo, o documento fiscal relativo à aquisição ou licenciamento de cópia servirá para comprovação da regularidade do seu uso.

<sup>161</sup> Segundo o art. 481 do Código Civil “pelo contrato de compra e venda, um dos contratantes se obriga a transferir o domínio de certa coisa, e o outro, a pagar-lhe certo preço em dinheiro”.

<sup>162</sup> GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. A tributação... *Op. Cit.*, p. 106.

<sup>163</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. *O ICMS...* *Op. Cit.*, p. 37.

Além disso, tampouco há que se falar em tributação do ICMS sobre o suporte físico do *software* – como decidiu o Supremo Tribunal Federal. Pois *este suporte físico sobre o qual se fixa o software para fins de entrega e armazenamento é mera condição de viabilização do licenciamento de uso de software, sendo esta atividade o núcleo da relação jurídica que se instaura*<sup>164</sup>. Não nos parece logicamente coerente tributar o *corpus mechanicum*, bem acessório<sup>165</sup> da licença de uso, se não há transferência de titularidade do *software* – que é, enfim, a finalidade da operação.

Tal raciocínio seria equivalente a pensar que tão somente o papel de um parecer jurídico (prestação de fazer) fosse tributado pelo ICMS e, o serviço em si, pelo ISS. Como é sedimentado pela teoria da preponderância, e neste caso aplicado, a licença de uso prevalece sobre a circulação de cópias que contém o *software*<sup>166</sup>. Por oportuno, transcrevemos:

não existe a possibilidade jurídica de se sustentar a idéia de que, mesmo quando produzido em larga escala, por grandes empresas, com apresentação uniforme e idêntico conteúdo, vendido nas prateleiras de lojas, supermercados, bancas de jornal etc., como se verdadeira mercadoria fosse, os programas de computador seriam passíveis de incidência do imposto sobre operações de circulação de mercadorias e serviços (ICMS). Juridicamente, trata-se sempre, de uma relação de licença de uso<sup>167</sup>

Pelo até aqui exposto, notamos que a jurisprudência do STF acabou por confundir conceitos elementares da tributação do *software*: importou da doutrina estrangeira conceitos incompatíveis com a Lei do *Software*; considerou contratos de compra e venda quando eram contratos de licença de uso; e entendeu que circulação de cópia física equivaleria à transferência de titularidade do *software*.

<sup>164</sup> GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. A tributação... *Op. Cit.*, p. 132.

<sup>165</sup> *Acessórios são todos os bens que estão em relação de pertinência ou dependência com o bem principal. Os bens acessórios, enquanto tais, não têm autonomia, salvo quando se desligam do bem principal. Por essa razão, costuma-se dizer que o acessório segue o principal, ou a sorte deste é a daquele* (LOBO, Paulo. *Direito... Op. Cit.*, p. 202).

<sup>166</sup> IVES GANDRA MARTINS que dizia: *já defendi, no passado, a tese de que não há prestação de serviços que não implique fornecimento de alguma mercadoria, ou fornecimento de alguma mercadoria, que não implique prestações de serviços*”. Exemplificava que um parecer jurídico é uma clara prestação de serviço, muito embora fosse entregue um papel (o que não caracterizava mercadoria); ou a montadora de carros que, apesar de realizar inúmeros serviços (montando peças), fornecia automóveis (mercadorias). Por isso, [o ICMS] tem um núcleo comum indissociável, cabendo à lei determinar os casos em que, pela teoria da preponderância, a concepção de mercadoria fornecida prevalece sobre a prestação de serviços incluída. (MARTINS, Ives Gandra. *Comentários à Constituição do Brasil*, vol. 6, p. 354.

<sup>167</sup> GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. A tributação... *Op. Cit.*, p. 128.

Não obstante, concluímos que o usuário (seja uma pessoa jurídica ou física) sempre celebrará um contrato de licença de uso do *software* (seja por vínculo direto com o titular dos direitos autorais ou por contrato de adesão, intermediado por algum terceiro<sup>168</sup>). Consequentemente, o usuário ou o terceiro em nenhum momento passam a ser titular do *software*, daí a impossibilidade de falarmos em *compra e venda*, pois o titular dos direitos autorais (o programador ou a empresa, a depender do caso<sup>169</sup>) não transferiu nenhum direito autoral ao usuário, mas tão somente o direito a utilizar o *software* (licença de uso)<sup>170</sup>.

### 2.4.3 Transmissão total dos direitos autorais do *software*

Diferentemente dos casos (muito mais comuns) de cessão parcial ou licença de uso, nada impede que o autor do *software* ceda a totalidade dos direitos autorais e patrimoniais.

Tal contrato de cessão total de direitos não está previsto expressamente na Lei do *Software* (Lei nº 9.609 de 1998). Contudo, de acordo com o próprio art. 2º desta Lei<sup>171</sup>, o regime de proteção do *software* é regido pela legislação dos direitos autorais.

Por sua vez, os arts. 49 e 50 da Lei dos Direitos Autorais (Lei nº 9.610 de 1998<sup>172</sup>) regulam e disciplinam a cessão total dos direitos do autor, negócio bilateral em que o titular

<sup>168</sup> Obviamente o proprietário do supermercado ou da banca de jornais que “vende” o *software* não é parte dessa relação jurídica de licença de uso, sem que isso decorra, no entanto, a sua descaracterização” (GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. A tributação... *Op. Cit.*, p. 129).

<sup>169</sup> Neste trabalho, não abordaremos a problemática dos direitos autorais ou trabalhistas na criação que dá existência ao *software* – se o autor ou co-autor participou do projeto do *software*, ou da codificação ou a parte final de teste e avaliação de performance, ou se desenvolveu o *software* mediante trabalho remunerado do empregador, ou se utilizou as ferramentas do empregador, mas fora do turno trabalhista etc<sup>169</sup> (WACHOWICZ, Marco. *Software... Op. Cit.*, p. 14).

<sup>170</sup> Importa esclarecer também que a simples cópia do *software* em mídia física (CD, DVD, USB etc) ou em mídia digital (internet ou nuvem) não dá ao usuário o direito de uso. Quando não há licença (ou documento fiscal que lhe faça as vezes, conforme o art. 9º da Lei do *Software*), estamos falando de *softwares* “piratas”.

<sup>171</sup> Art. 2º O regime de proteção à propriedade intelectual de programa de computador é o conferido às obras literárias pela legislação de direitos autorais e conexos vigentes no País, observado o disposto nesta Lei. (Lei nº 9.609 de 1998).

<sup>172</sup> Art. 49. Os direitos de autor poderão ser total ou parcialmente transferidos a terceiros, por ele ou por seus sucessores, a título universal ou singular, pessoalmente ou por meio de representantes com poderes especiais, por meio de licenciamento, concessão, cessão ou por outros meios admitidos em Direito, obedecidas as seguintes limitações:

- I - a transmissão total compreende todos os direitos de autor, salvo os de natureza moral e os expressamente excluídos por lei;
- II - somente se admitirá transmissão total e definitiva dos direitos mediante estipulação contratual escrita;
- III - na hipótese de não haver estipulação contratual escrita, o prazo máximo será de cinco anos;
- IV - a cessão será válida unicamente para o país em que se firmou o contrato, salvo estipulação em contrário;
- V - a cessão só se operará para modalidades de utilização já existentes à data do contrato;



transfere, a título presumidamente oneroso, todos os direitos autorais (bem como os elementos do *software*: algoritmo, código-fonte, código-objeto *etc*) com exclusividade ao cessionário.

Por isso, o art. 3º do Decreto nº 2.556 de 1998 prescreve que *à cessão dos direitos de autor sobre programa de computador aplica-se o disposto no art. 50 da Lei nº 9.610, de 19 de fevereiro de 1998*.

Esta modalidade de comercialização é a que mais se aproxima ao contrato de compra e venda do art. 481 do Código Civil, pois há transferência de titularidade e não somente licença de uso<sup>173</sup>. Nestas operações de cessão total do *software* verificamos que há circulação jurídica, isto é, mudança de titularidade, segundo GERALDO ATALIBA e CLEBER GIARDINO<sup>174</sup>. O negócio jurídico que transfere a titularidade do *software*, portanto, só não pode ser chamado de *compra e venda*, pois o art. 50 da Lei dos Direitos Autorais fala em cessão.

Diante do exposto, estaria esta operação sujeita à incidência do ICMS?

Resposta dada por parte da doutrina é que, neste caso, o *software* não poderia ser qualificado como mercadoria por ser bem imaterial ou incorpóreo – citamos novamente PAULO DE BARROS CARVALHO<sup>175</sup>, ALFREDO ROCCO<sup>176</sup>, JOSÉ XAVIER CARVALHO DE MENDONÇA<sup>177</sup> e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO<sup>178</sup>.

---

VI - não havendo especificações quanto à modalidade de utilização, o contrato será interpretado restritivamente, entendendo-se como limitada apenas a uma que seja aquela indispensável ao cumprimento da finalidade do contrato.

Art. 50. A cessão total ou parcial dos direitos de autor, que se fará sempre por escrito, presume-se onerosa.

§ 1º Poderá a cessão ser averbada à margem do registro a que se refere o art. 19 desta Lei, ou, não estando a obra registrada, poderá o instrumento ser registrado em Cartório de Títulos e Documentos.

§ 2º Constarão do instrumento de cessão como elementos essenciais seu objeto e as condições de exercício do direito quanto a tempo, lugar e preço.

<sup>173</sup> GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. A tributação... *Op. Cit.*, p. 174.

<sup>174</sup> ATALIBA, Geraldo, GIARDINO, Cleber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. In Revista de Direito Tributário, vol. 25-26, p. 109.

<sup>175</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO aponta que mercadoria tem um significado unívoco de coisa móvel, corpórea, que está no comércio, equivale a dizer, entre os bens suscetíveis a serem negociados. Portanto, temos a mobilidade, a corporalidade e a finalidade (CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese de... *Op. Cit.*, p. 87).

<sup>176</sup> ROCCO, Alfredo. Princípios de Direito Comercial. Trad. Cabral de Moncada. São Paulo: Saraiva, 1931, p. 275.

<sup>177</sup> JOSÉ XAVIER CARVALHO DE MENDONÇA admite que é possível mercadoria designar as coisas materiais e imateriais, apesar de que o termo nas leis nacionais e no uso comum possuem a acepção de coisa corpórea (MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. Tratado de direito comercial brasileiro. 4. Ed. Livro III, parte I. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1946, p. 29).

<sup>178</sup> mercadoria, tradicionalmente, é bem corpóreo da atividade empresarial do produtor, industrial e comerciante, tendo por objeto a sua distribuição para consumo, distinguindo-se das coisas que tenham qualificação diversa, segundo a ciência contábil, como é o caso do ativo permanente [...] sofreu ampliação constitucional ao submeter o fornecimento de energia elétrica (coisa incorpórea) ao âmbito de incidência do ICMS, enquadrando-o no espectro mercantil” (MELO, José Eduardo Soares de. ICMS... *Op. Cit.*, p. 16).

ROQUE CARRAZZA, a despeito de também considerar mercadoria exclusivamente como bem corpóreo, sequer cogita da hipótese de cessão total do *software* em sua obra, como podemos verificar nos capítulos que tratam do tema, quais sejam: 2.11.15 *A Cessão de Direitos e a impossibilidade jurídica de ela ser alcançada pelo ICMS* e 2.11.14 *Da Não Incidência de ICMS sobre o valor do licenciamento do uso de softwares*<sup>179</sup>. Referido autor limita-se a discorrer sobre a cessão de direito de uso, na qual, como expusemos no capítulo anterior, de fato não há transferência de titularidade. Porém, situação distinta é o caso de cessão total dos direitos autorais e patrimoniais do *software*: verdadeira transferência de titularidade. Por isso, discordamos de ROQUE ANTONIO CARRAZZA neste ponto.

Ao nosso ver, também incorrendo no mesmo equívoco de olvidar o art. 50 da Lei dos Direitos Autorais (mais especificamente o art. 3º do Decreto nº 2.556 de 1998), RAQUEL RIOS DE OLIVEIRA limita-se aos casos de cessão de uso do *software* e não à cessão total em que há verdadeiramente transferência de titularidade<sup>180</sup>. Também discordamos de RAQUEL RIOS DE OLIVEIRA.

Já RENATO LACERDA DE LIMA GONÇALVES chega a reconhecer que na cessão total de direitos autorais do *software* há transferência de titularidade (operação de circulação jurídica), contudo, como dito acima, referido autor parte do conceito de mercadoria como bem corpóreo, exclusivamente<sup>181</sup>. Portanto, concordamos em parte com RENATO LACERDA DE LIMA GONÇALVES.

Em sentido contrário a todos os referidos autores, entendemos que em verdade esta operação (cessão total dos direitos de autor do *software*) é a única que antende ao critério material do ICMS. Pois, a circulação que a legislação do ICMS exige não é a circulação física<sup>182</sup>, mas a circulação jurídica – aquela que transfere a titularidade da mercadoria.

Isto defendemos, primeiramente, em razão do *software* poder ser caracterizado como mercadoria.

Como destacamos neste trabalho, a *corporalidade* do bem não é mais requisito, diante da mutação constitucional do conceito de mercadoria (alteração de sentido ocasionada pelos

<sup>179</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS... *Op. Cit.*, p. 190-205.

<sup>180</sup> Diz referida autora que *a cessão de direitos não constitui circulação de mercadoria [...] menos ainda hipótese de incidência do ICMS, pois não constitui nem mesmo uma operação de circulação, eis que não ocorre a transferência da titularidade do direito, mas apenas uma licença para dele usufruir.* (OLIVEIRA, Raquel Rios de. *A Não...* *Op. Cit.*, p. 366).

<sup>181</sup> GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. *A tributação...* *Op. Cit.*, p. 176.

<sup>182</sup> BIFANO, Elidie Palma. *O negócio eletrônico e os sistema tributário brasileiro*. São Paulo: Quartier Latin, 2004, p. 212.

avanços da tecnologia e das decisões do STF), de modo que mercadoria abrange também os bens incorpóreos. Assim sendo, sem maiores dificuldades, identificamos que o *software* é bem móvel qualificado como mercadoria nos casos de cessão total dos direitos autorais. Em reforço, oportuno lembrar que a natureza de obra intelectual ou regime jurídico equiparado ao livro não obsta à qualificação como objeto da mercancia, pois segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, CLÉLIO CHIESA e o próprio ROQUE ANTONIO CARRAZZA, a natureza mercantil de um bem não deflui de suas propriedades intrínsecas<sup>183</sup>. Verdadeiramente, a qualidade de mercadoria não se verifica tão somente a partir da própria natureza do bem ou coisa<sup>184</sup>, mas a partir da *destinação à prática de operações mercantis*<sup>185</sup>.

Em segundo lugar, pois verificamos que há circulação jurídica do *software* na cessão total de direitos autorais e patrimoniais.

Circulação esta entendida como a *transferência de titularidade*<sup>186</sup> de uma pessoa para outra – com fulcro no art. 3º do Decreto nº 2.556 de 1998 e art. 50 da Lei nº 9.610 de 1998. Muito embora JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO não considere o *software* como mercadoria, vale citar importante lição:

A competência outorgada desde a instituição do ICM não foi para onerar apenas as relações jurídicas originadas de contrato de compra e venda mercantil, mas de **toda e qualquer operação, jurídica, que importe a transferência da propriedade de uma mercadoria** (g.n.).<sup>187</sup>

Portanto, vemos que há a exata subsunção dos contratos de cessão total do *software* tário ao critério material do ICMS, visto que trata-se de operação, jurídica, que importa na transferência da propriedade de uma mercadoria.

---

<sup>183</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Hipótese... *Op. Cit.*, p. 170; CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS. São Paulo: Malheiros, 2015, p. 50 e 51; e CHIESA, Clélio. ICMS: Sistema Constitucional Tributário: Algumas inconstitucionalidades da LC 87 de 1996. São Paulo: LTr, 1997, p. 81.

<sup>184</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS... *Op. Cit.*, p. 41

<sup>185</sup> *Ibidem*, p. 41-42. Neste mesma conclusão, citamos JOSÉ SOUTO MAIOR BORGES, para quem: *mercadoria é o bem móvel, que está sujeito à mercancia, porque foi introduzido no processo econômico circulatório. Tanto que o que caracteriza, sob certos aspectos, a mercadoria é a destinação* (BORGES, José Souto Maior. Questões...*Op. Cit.*, p. 85.

<sup>186</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS... *Op. Cit.*, p. 45.

<sup>187</sup> MELO, José Eduardo Soares de. ICMS... *Op. Cit.*, p. 18.

#### 2.4.4 Síntese: limitação dos casos de incidência do ICMS

Finalizando a análise da segunda metade do complemento verbal *operações relativas à circulação de mercadorias*, identificamos as relações jurídicas existentes entre o titular dos direitos autorais do *software*, o usuário final e, quando for o caso, terceiro que explora os direitos de comercialização do *software* em nome do titular. Verificamos que ditas relações podem ter por objeto uma transmissão total ou parcial do *software* ou uma prestação de serviço; assim, em razão da materialidade do ICMS, nos debruçamos sobre as obrigações de dar, quais sejam: os casos de licença de uso do *software*, licença de exploração econômica do *software* (por terceiro) e cessão total do *software*.

Ao investigar tais operações econômicas, concluímos que o usuário final (salvo *na cessão total*) obrigatoriamente celebra um contrato de licença de uso do *software* com o titular dos direitos autorais – como vimos, ainda que sob a formalidade jurídica de um contrato de adesão, que se aperfeiçoa no momento em que a embalagem é aberta ou quando o termo de adesão on-line é aceito. Nesses casos, de cessão parcial, não há transferência de titularidade do *software*, mas tão somente autorização de uso.

Concluímos que o terceiro, intermediário do contrato de licença de uso, em nenhum momento passa a ser titular do *software*, daí a impossibilidade de falarmos em venda do programa. Nesta operação, expusemos que tampouco pode haver tributação do bem acessório (suporte físico), se não há tributação do bem principal (*software*).

Deste modo, debruçando-nos sobre todas as relações jurídicas e as distintas modalidades de exploração do *software*, constatamos que o único caso passível de incidência do ICMS é a cessão total dos direitos autorais, na medida em que há transferência de titularidade e o *software*, como demonstramos, pode ser qualificado como mercadoria.

Sendo a cessão total de *software* o único (possível) fato jurídico tributário do ICMS-mercadoria, continuemos nossa análise segundo os critérios espacial e temporal.

## 2.5 CRITÉRIO ESPACIAL

O comportamento de uma pessoa ao *realizar operações relativas à circulação de mercadorias* deve estar *delimitado por condições espaciais e temporais, para que o perfil típico esteja perfeito e acabado, como descrição normativa de um fato*<sup>188</sup>.

PAULO DE BARROS CARVALHO aponta que há três níveis de definição do *locus facti* no que toca às coordenadas de espaço das hipóteses de incidência tributária<sup>189</sup>. No caso do ICMS, o critério espacial é *genérico, onde todo e qualquer fato, que suceda sob o manto da vigência territorial da lei instituidora, estará apto a desencadear seus efeitos peculiares*<sup>190</sup>. Deste modo, o critério espacial genérico do ICMS coincide com o âmbito de vigência territorial da lei<sup>191</sup>.

A Constituição Federal no art. 155, § 2º, XII, “d”, diz que *cabe à lei complementar fixar, para efeito de sua cobrança e definição do estabelecimento responsável, o local das operações relativas à circulação de mercadorias*.

O critério espacial específico do ICMS-mercadoria podemos encontrar no art. 11 da Lei Kandir: o estabelecimento onde se encontre o *software*, no momento que ocorrer a cessão total de direitos autorais, *in verbis*:

Art. 11. O local da operação ou da prestação, para os efeitos da cobrança do imposto e definição do estabelecimento responsável, é:

I - tratando-se de mercadoria ou bem:

a) o do estabelecimento onde se encontre, no momento da ocorrência do fato gerador;

Vejamos qual o conceito de estabelecimento.

---

<sup>188</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso... *Op. Cit.*, p. 264.

<sup>189</sup> Primeiro teríamos aqueles impostos em que o legislador *procede com mais empenho* especificando exhaustivamente as localidades específicas em que o acontecimento poderá ocorrer (ex.: imposto de importação); segundo, teríamos os impostos com uma *relativa elaboração legislativa* para estipular áreas e regiões onde poderá efetivar-se o evento jurídico tributário (ex.: impostos que oneram a propriedade predial e territorial); e, por fim, impostos que apresentam *pequena participação legislativa* no que tange ao fator condicionante de espaço, pois não importa o lugar específico ou a região, mas apenas importa o âmbito de vigência territorial da lei (ex.: ICMS ou IPI). (*Ibidem*, p. 265-266).

<sup>190</sup> *Ibidem*, p. 266.

<sup>191</sup> Contudo, importa notar que o critério espacial das normas tributárias não se confunde com o campo de vigência da lei, pois são ontologicamente distintas (*Ibidem*, p. 265-266).

Segundo o art. 1.142, do Código Civil, *considera-se estabelecimento todo complexo de bens organizado, para exercício da empresa, por empresário, ou por sociedade empresária.*

A Lei Kandir define o estabelecimento como *o local, privado ou público, edificado ou não, próprio ou de terceiro, onde pessoas físicas ou jurídicas exerçam suas atividades em caráter temporário ou permanente, bem como onde se encontrem armazenadas mercadorias (art. 11, § 3º).*

O estabelecimento, segundo JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO, *significa o próprio local ou edifício que a profissão vai ser exercida ou o negócio vai ser instalado, de modo que passa a compreender todo um conjunto de instalações e aparelhos necessários ao desempenho da profissão ou negócio*<sup>192</sup>.

Deste modo, resta evidente que o ICMS será devido no local do estabelecimento da parte cedente do *software*, ou seja, no local onde o empresário realizar a operação de circulação de mercadoria<sup>193</sup>. Importante notar que pelo princípio da autonomia do estabelecimento, cada filial é unidade independente<sup>194</sup>.

Muito embora a utilização da internet (via *download*<sup>195</sup>) seja mais comum nos casos de cessão de direito de uso do *software* (como vimos, tais operações não se adequam ao critério material do ICMS), pode ocorrer que a cessão total dos direitos autorais do *software* se dê pela internet (via *download*). Assim, poder-se-ia cogitar se o *web site* equipara-se a estabelecimento, nos termos do art. 1.142 do Código Civil e do art. 11 da Lei Kandir?

Acerca do estabelecimento *virtual*, ELIDIE PALMA BIFANO defende que é difícil admitir que o *site* possa ser equiparado a um estabelecimento, pois contém apenas um *conjunto de documentos organizados em formato http que reside em um servidor HTML na internet* e, por isso, não é suficiente para ser o conjunto de bens organizados para o exercício da atividade empresária. Em outras palavras, o *site* integraria o conjunto de bens do empresário, mas não seria o *site* um estabelecimento<sup>196</sup>. No mesmo sentido do *site* não ser estabelecimento, mas utilizando outro argumento, GUILHERME CEZAROTTI considera que o estabelecimento

<sup>192</sup> MELO, José Eduardo Soares de. ICMS... *Op. Cit.*, p. 23.

<sup>193</sup> GASPAR, Thais. O estabelecimento empresarial virtual e o sujeito ativo da relação jurídica tributária do imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS) nas operações realizadas pela internet. Monografia apresentada no IBET. Disponível em: < <http://www.ibet.com.br/WEB/monografias/2011.1/200.pdf> > Acessado em 13.11.2016, p. 23.

<sup>194</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso... *Op. Cit.*, p. 301.

<sup>195</sup> Sinteticamente, podemos definir *download* como a operação de transferência de uma cópia de um arquivo, através de um modem ou rede. ELIDIE PALMA BIFANO elenca uma série de contratos envolvendo a oferta de download (BIFANO, Elidie Palma. O negócio... *Op. Cit.*, p. 216).

<sup>196</sup> BIFANO, Elidie Palma. O negócio... *Op. Cit.*, p. 176-177

corresponde a uma instalação física estável que tenha conexão com a atividade da sociedade, deste modo o *site* não pode inscrever-se como estabelecimento, porque é *virtual* e não *real*<sup>197</sup>.

Já MARCO AURÉLIO GRECO não descarta completamente que o *site* possa ser tido como estabelecimento pela legislação; entretanto, atualmente, o tema comporta algumas dificuldades, tais como: a de identificar o titular do *site* e onde está domiciliado; consequentemente, a de fiscalização; e a de determinar a extensão do envolvimento do *site* na operação (este é apenas veículo de divulgação, intermediário ou nele se contrata diretamente?)<sup>198</sup>

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO também conclui que, ante a dificuldade de enquadramento do *site* na definição de estabelecimento, deve a lei complementar defini-lo expressamente como estabelecimento e dirimir conflitos de competência<sup>199</sup>. Tanto é verdade, que ao menos o Estado de São Paulo suspendeu a cobrança do ICMS na transferência eletrônica (*download* ou *streaming*) dos *software* até que seja definido o local do fato jurídico tributário. Vejamos:

Artigo 37 - Não será exigido o imposto em relação às operações com softwares, programas, aplicativos, arquivos eletrônicos, e jogos eletrônicos, padronizados, ainda que sejam ou possam ser adaptados, quando disponibilizados por meio de transferência eletrônica de dados (*download* ou *streaming*), até que fique definido o local de ocorrência do fato gerador para determinação do estabelecimento responsável pelo pagamento do imposto (Decreto/SP nº 61.791, de 11.01.2016).

Deste modo, nos parece que o *web site* não pode por ora, para fins de incidência do ICMS, ser considerado estabelecimento.

<sup>197</sup> CEZAROTTI, Guilherme. Breves considerações a respeito da incidência tributária do ICMS nas operações realizadas via Internet. In SCHOUERI, Luís Eduardo (org). Internet, o Direito na era virtual. Rio de Janeiro: Forense, 2001, p. 163.

<sup>198</sup> GRECO, Marco Aurélio. Internet... *Op. Cit.*, p. 139

<sup>199</sup> Ibidem, ... *Op. Cit.*, p. 139. No mesmo sentido, JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO questiona se a partir de um *site*, cujo titular seja pessoa jurídica domiciliada em São Paulo, um cliente de São Paulo faz o *download* de um *software* que está armazenado em Santa Catarina, esta seria uma operação interna? E se o cliente estiver no Rio de Janeiro? Provavelmente cada um dos Estados indicados entenderá que os serviços são praticados em seus respectivos territórios, em razão do que é razoável conceber a necessidade de edição de lei complementar para dirimir os conflitos de competência (MELO, José Eduardo Soares de. ICMS... *Op. Cit.*, p. 27). Para um maior aprofundamento, vide: PORTELLA, André. Controle tributário do comércio eletrônico. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

De qualquer forma, na impossibilidade de determinação do estabelecimento, diz o art. 11, § 3º, I, da Lei Kandir, que será considerado *o local em que tenha sido efetuada a operação ou prestação, encontrada a mercadoria ou constatada a prestação*.

Pelo exposto, cientes de que o critério espacial deve guardar estrita relação com o próprio critério material, o ICMS será devido no Estado onde estiver localizado o estabelecimento da parte cedente do *software* ou, na impossibilidade de sua determinação, no local em que tenha sido efetuada a cessão total do *software* – lembrando que apenas a cessão total dos direitos autorais estará sujeita à incidência do ICMS-mercadoria.

## 2.6 CRITÉRIO TEMPORAL

Segundo PAULO DE BARROS CARVALHO, o critério temporal é *o conjunto de elementos que nos permite identificar a condição que atua sobre determinado fato, limitando-o no tempo*<sup>200</sup>. Trata-se de determinar qual o *marco de tempo que se dá por ocorrido o fato, abrindo-se aos sujeitos da relação o exato conhecimento da existência de seus direitos e de suas obrigações*<sup>201</sup>.

Portanto o critério temporal da hipótese tributária é o *grupo de indicações, contidas no suposto da regra, e que nos oferecem elementos para saber, com exatidão, em que preciso instante acontece o fato descrito*<sup>202</sup>.

Sem maiores delongas, seguimos o entendimento de que os fatos geradores não se dividem em fatos instantâneos, continuados e complexivos<sup>203</sup>, *pois falar-se em “fatos” que não sejam instantâneos é, sob qualquer color, inadequado e incongruente, visto que todo o evento, seja ele físico, químico, sociológico [...] jurídico, ou biológico, acontece em certas condições de espaço e de tempo (instante)*<sup>204</sup>.

---

<sup>200</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Teoria... *Op. Cit.*, p. 134.

<sup>201</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso... *Op. Cit.*, p. 268.

<sup>202</sup> *Ibidem*, p. 268.

<sup>203</sup> Em sentido contrário, adotando a divisão dos fatos instantâneos, continuados e complexivos: AMÍLCAR DE ARAÚJO FALCÃO, inspirado em A.D. GIANNINI, W. VANONI E WILHEM MERK (*apud Ibidem*, p. 271).

<sup>204</sup> *Ibidem*, p. 274. No mesmo sentido: ATALIBA, Geraldo. Hipótese...*Op. Cit.* p. 102-104, VILLEGAS, Hector. Curso de Finanzas; derecho financiero y tributario. Buenos Aires: Depalma, p. 249; TRABEL, J. P. Montero. Derecho tributario moderno. Fundación de Cultura Universitaria, 1977, v.2, t. 1, p. 34.



Este instante, segundo o art. 12 da Lei Kandir, será o da *saída do estabelecimento* da parte cedente do *software* ou no instante da transmissão de propriedade da mercadoria (ou título que a represente)<sup>205</sup>.

Portanto, como o *software* é bem intangível, o critério temporal mais preciso será o instante da transmissão de sua propriedade.

---

<sup>205</sup> Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

I - da saída de mercadoria de estabelecimento de contribuinte, ainda que para outro estabelecimento do mesmo titular; [...]

IV - da transmissão de propriedade de mercadoria, ou de título que a represente, quando a mercadoria não tiver transitado pelo estabelecimento transmitente

### 3. O CONSEQUENTE DO ICMS-MERCADORIA

#### 3.1 CONSIDERAÇÕES INICIAIS

Na análise da norma jurídica tributária como *juízo hipotético condicional*, concentraremos nosso estudo no consequente.

PAULO DE BARROS CARVALHO leciona que se a *hipótese* funciona como *descriptor*, anunciando os critérios para o reconhecimento de um fato; o *consequente* funciona como *prescritor*, dando-nos critérios para a identificação do vínculo jurídico que nasce, facultando-nos saber quem é o sujeito portador do direito subjetivo, quem foi cometido do dever jurídico de cumprir certa prestação; e qual o comportamento que o ordenamento jurídico espera do sujeito passivo para que satisfaça, concomitantemente, o *dever* a ele atribuído e o *direito* subjetivo do sujeito pretensor<sup>206</sup>.

Compulsando o art. 113 do Código Tributário Nacional<sup>207</sup>, encontramos dois tipos de relação jurídico tributária<sup>208</sup>. O primeiro tipo será de *substância patrimonial*, prevista no núcleo da norma tributária em sentido estrito – a *regra-matriz de incidência tributária* – e o segundo tipo serão relações que farão irromper meros deveres administrativos, ou seja, *deveres instrumentais* (ou formais) que darão operatividade à instituição tributária<sup>209</sup>. Nesta monografia limitaremos nosso objeto apenas à relação jurídica com substância patrimonial – e não aos deveres instrumentais do ICMS.

<sup>206</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso... *Op. Cit.*, p. 284. LOURIVAL VILANOVA ensina que *quando a norma estatui que o vendedor deve dar a coisa alienada ao comprador, implica dizer que o comprador tem o direito de receber a coisa adquirida a título oneroso* (VILANOVA, Lourival. As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo. São Paulo: Noeses, 2005, p. 103).

<sup>207</sup> Art. 113. A obrigação tributária é principal ou acessória. § 1º A obrigação principal surge com a ocorrência do fato gerador, tem por objeto o pagamento de tributo ou penalidade pecuniária e extingue-se juntamente com o crédito dela decorrente. § 2º A obrigação acessória decorre da legislação tributária e tem por objeto as prestações, positivas ou negativas, nela previstas no interesse da arrecadação ou da fiscalização dos tributos. § 3º A obrigação acessória, pelo simples fato da sua inobservância, converte-se em obrigação principal relativamente à penalidade pecuniária.

<sup>208</sup> PAULO DE BARROS CARVALHO aponta que o termo *relação jurídica* possui vários sentidos, mas a espécie importante para o tema é a relação jurídica entre *credor e devedor*. Citando os ensinamentos da Teoria Geral do Direito, afirma que *relação jurídica é definida como o vínculo abstrato, segundo o qual, por força da imputação normativa, uma pessoa, chamada de sujeito ativo, tem o direito subjetivo de exigir de outra, denominada sujeito passivo, o cumprimento de certa prestação* (*Ibidem*, p. 285).

<sup>209</sup> Mencionado autor critica a designação imprecisa de *obrigações acessórias* prevista no CTN, *uma vez que não apresentam o elemento característico dos laços obrigacionais, inexistindo nelas prestação passível de transformação em termos pecuniários*, pois são obrigações que propiciam a verificação do adequado cumprimento da obrigação tributária (ex.: escriturar livros, aceitar fiscalização periódica, expedir notas fiscais, manter dados etc) (*Ibidem*, p. 288-290).

Este valor patrimonial expresso em dinheiro é precisado – com segurança – através da conjugação da base de cálculo e da alíquota<sup>210</sup>.

PAULO DE BARROS aponta que na busca desses critérios, apenas e tão somente o sujeito ativo e a alíquota estarão expressamente determinados no plano normativo. Em suas palavras, *tudo o mais está previsto em linguagem larga e genérica, para que o intérprete, conhecedor do fato jurídico efetivamente realizado, possa individualizar os dados remanescentes do comando, aplicando de maneira correta a vontade da lei*<sup>211</sup>.

Portanto, no conseqüente (ou prescritor) extrairemos dois critérios para identificarmos os elementos constitutivos do laço obrigacional: o critério pessoal, *que aponta os sujeitos ativo e passivo*, e o critério quantitativo, *indicador dos fatores que, conjugados, exprimem o valor pecuniários da dívida (base de cálculo e alíquota)*.<sup>212</sup>.

## 3.2 CRITÉRIO PESSOAL

### 3.2.1 Sujeito Ativo

Como expusemos, na relação jurídico tributária cujo objeto é uma prestação com substância patrimonial, o *sujeito ativo é o credor da obrigação tributária*. Este credor, via de regra, é pessoa constitucional titular da competência tributária. Significa dizer: regra geral, *a lei não precisa ser expressa na designação do sujeito ativo. Se nada disse, entende-se que o sujeito ativo é a pessoa titular da competência tributária*.<sup>213</sup>

Se disse regra geral, pois a lei pode atribuir a titularidade da exigibilidade do tributo a uma outra pessoa que não possui competência para instituí-lo. Este fenômeno, em apertadíssima síntese, denomina-se *parafiscalidade*.

Por isso, a despeito do art. 119 do Código Tributário Nacional estabelecer que o *sujeito ativo da obrigação é a pessoa jurídica de direito público, titular da competência para exigir o seu cumprimento*, PAULO DE BARROS CARVALHO ataca veementemente tal dispositivo, chamando-o de *letra morta no sistema do direito positivo brasileiro*. Pois, como vimos, o

---

<sup>210</sup> *Ibidem*, p. 316.

<sup>211</sup> *Ibidem*, p. 324.

<sup>212</sup> *Ibidem*, p. 295.

<sup>213</sup> ATALIBA, Geraldo. Hipótese...*Op. Cit.* p. 83-84. Como mencionamos, o critério pessoal está inserido no conseqüente; contudo, GERALDO ATALIBA considera que o *aspecto pessoal* está previsto na hipótese de incidência tributária.

*sujeito ativo titular do direito subjetivo de exigir a prestação pecuniária pode ser uma pessoa jurídica pública ou privada; portanto, a limitação do art. 119 do CTN destruiria as construções relativas à parafiscalidade*<sup>214</sup>.

Feita esta breve introdução, sem nos aprofundarmos no tema, importa notar que o sujeito ativo para a exigir o ICMS será, via de regra, os Estados e o Distrito Federal (art. 155, II, CF).

### 3.2.2 Sujeito Passivo

Ante a complexidade inerente ao tema *sujeição passiva*, não abordaremos os aspectos da sujeição passiva indireta que comporta os responsáveis tributários e (ou não) os responsáveis administrativos ou ainda a substituição tributária<sup>215</sup>. Nesta monografia nos limitaremos a apontar os contornos do sujeito passivo que tenha relação pessoal e direta com o fato gerador<sup>216</sup>, chamado de contribuinte pelo art. 121, I, do CTN.

ROQUE CARRAZZA bem destaca que ao contrário da Constituição Federal anterior (1967/1969), a atual Constituição não indica expressamente o agente capaz de fazer nascer a obrigação de pagar este ICMS. Por exclusão, no entanto, indica que se trata do comerciante, industrial e o produtor<sup>217</sup>.

Pois bem, a partir do art. 4º da Lei Kandir, vemos que *contribuinte é qualquer pessoa, física ou jurídica, que realize, com habitualidade ou em volume que caracterize intuito comercial, operações de circulação de mercadoria*.

JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO expõe que ficou superada a definição de *comerciante*, diante da revogação da Parte Primeira do Código Comercial pelo art. 20145 do Código Civil, sendo substituído pelo *empresário*, considerado *quem exerce profissionalmente atividade econômica organizada para a produção ou circulação de bens ou serviços* (art. 996 do CC). As características do empresário, segundo os ensinamentos de FABIO ULHOA COELHO,

<sup>214</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso... *Op. Cit.*, p. 296-297.

<sup>215</sup> Vide: JUSTEN FILHO, Marçal. *Sujeição passiva tributária*. Belém: Cejup, 1986; VALLE, Maurício Timm do. *Sujeições tributárias: a reconstrução racional dos seus sistemas a partir da teoria analítica do direito*. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2015; MELO, José Eduardo Soares de. ICMS... *Op. Cit.*, 171-207; CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS... *Op. Cit.*, p. 127-134.

<sup>216</sup> SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975, p. 92.

<sup>217</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS... *Op. Cit.*, p. 46.

são o *profissionalismo* – o qual abrange a *habitualidade*, uso de *empregados* e, principalmente, o *monopólio da informação* –, *atividade econômica organizada* a fim de *circular bens e serviços*<sup>218</sup>.

Tendo em vistas tais noções, fica claro que o sujeito desenvolvedor do software deverá ser empresário para que cumpra o critério pessoal da regra-matriz de incidência do ICMS-mercadoria, isto é, deverá desenvolver o *software* com profissionalismo e de modo organizado a fim de circular mercadorias.

### 3.3 CRITÉRIO QUANTITATIVO

PAULO DE BARROS leciona que *uma das funções da base de cálculo é medir a intensidade do núcleo factual descrito pelo legislador*. O outro elemento para tal função é a alíquota, pois em conjunto determinam qual o valor que o sujeito ativo pode exigir e que o sujeito passivo deve pagar<sup>219</sup>.

#### 3.3.1 Base de cálculo

PAULO DE BARROS aponta três funções da base de cálculo: *medir as proporções reais do fato, compor a específica determinação da dívida e confirmar, infirmar ou afirmar o verdadeiro critério material da descrição contida no antecedente da norma*. Em suma, trata-se da função *mensuradora, objetiva e comparativa*.<sup>220</sup>

Transplantando estas noções, ROQUE ANTONIO CARRAZZA e JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO afirmam que a base de cálculo *deve necessariamente ser uma medida da operação*

<sup>218</sup> COELHO, Fabio Ulhoa. Manual de Direito Comercial. São Paulo: Saraiva, 2011, p. 29.

<sup>219</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso... *Op. Cit.*, p. 317-318.

<sup>220</sup> Primeiro, *medir as proporções reais do fato* significa captar os aspectos inerentes à conduta do mundo físico, através de índices avaliativos, tais como: valor presumido, o valor arbitrado, o peso, a largura, a altura, a profundidade [...] *enfim, todo e qualquer padrão mensurável insito ao núcleo da incidência*. Segundo, a base de cálculo desempenha função projetiva, pois se projeta para frente (não mais para o fato) apontando que fator deve integrado na operação aritmética de multiplicação. A terceira função da base de cálculo é comparativa da materialidade do evento, de modo que pode confirmar quando houver sintonia, infirmar quando foi manifesta a incompatibilidade e afirmar quando a formulação legal for obscura. Por fim, importa destacar que, citando parecer de GERALDO ATALIBA, PAULO DE BARROS defende que *havendo desencontro entre os termos do binômio (hipótese de incidência e base de cálculo), a base é que deve prevalecer*. Por isso, tem o condão de infirmar o critério material oferecido no texto, que será substituído por aquele outro que percebemos medido (*Ibidem*, p. 319-323). No mesmo sentido, CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS... *Op. Cit.*, p. 105.

*mercantil realizada*, isto é, *deve representar a quantificação compreendida na operação mercantil*<sup>221</sup>. Com efeito, correto o art. 13, I, da Lei Kandir que estabelece que o base de cálculo será o valor da operação mercantil realizada.

Art. 13. A base de cálculo do imposto é:

I - na saída de mercadoria prevista nos incisos I, III e IV do art. 12, o valor da operação;

Assim, confirmando o critério material do ICMS, a base de cálculo será o valor do *software* objeto da transmissão total dos direitos autorais – afinal, nem poderia ser diferente.

Entretanto, situação gritante é a de alguns Estados que determinam que a base de cálculo da licença de uso do *software* é o valor do suporte físico – gritante ao quadrado, quando a base de cálculo é o dobro do suporte físico, como acontece nos Estados de São Paulo e Rio de Janeiro<sup>222</sup>. Como já vimos, tais operações não satisfazem o critério material do ICMS; contudo, apenas a título de argumentação, ainda que o ICMS fosse devido, o valor do suporte físico nestas hipóteses não mediria as proporções reais da licença de uso e nem confirmaria o verdadeiro critério material do ICMS.

Parece-nos totalmente descabido que o suporte físico seja a base de cálculo, pois não corresponde ao critério material do ICMS, uma vez que não confirma o valor da (pretensa) operação mercantil realizada – muito menos quando a base de cálculo é o dobro do suporte físico. Nas palavras de RENATO LACERDA DE LIMA GONÇALVES, *sua base de cálculo infringiria duas vezes a constitucionalidade pressuposta correspondência à materialidade de sua hipótese de incidência*<sup>223</sup>.

Por fim, ressaltamos que a lei sempre indicará abstratamente a base de cálculo – valor da operação mercantil – e a norma individual e concreta chegará a uma quantia líquida e certa. Esta é a distinção da base de cálculo normativa e base de cálculo fática (ou base calculada)<sup>224</sup>.

<sup>221</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS... *Op. Cit.*, p. 105 e MELO, José Eduardo Soares de. ICMS... *Op. Cit.*, p. 214. Para um maior aprofundamento quanto aos descontos condicionais e incondicionais, vide: *Ibidem*, p. 215-218.

<sup>222</sup> Decreto Estadual/SP 51.619/07 - "Art. 1º - Na operação realizada com programa para computador ("software"), personalizado ou não, o ICMS será calculado sobre uma base de cálculo que corresponderá ao dobro do valor de mercado do seu suporte informático." Decreto Estadual/RJ 36.296/04 - "Art. 1º - A base de cálculo do ICMS nas operações realizadas com programa de computador ("software") não personalizado corresponderá ao dobro do valor de mercado de seu suporte físico (CD, disquete ou similar).

<sup>223</sup> GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. A tributação... *Op. Cit.*, p.

<sup>224</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso... *Op. Cit.*, p. 325-327.

### 3.3.2 Alíquota

A alíquota em conjunto com a base de cálculo dá a compostura numérica da dívida, produzindo o valor que pode ser exigido pelo sujeito ativo.

PAULO DE BARROS nota que a despeito da obrigatoriedade da alíquota e de sua íntima relação com a base de cálculo, a alíquota *não entra na configuração tipológica das entidades tributárias, cingidas que estão ao binômio hipótese de incidência/base de cálculo*<sup>225</sup>. JOSÉ EDUARDO SOARES DE MELO no mesmo sentido pontua que *embora componham a quantificação da norma jurídica de tributação e configurem o elemento valorativo do “quantum” a ser devido pelo sujeito passivo, apresentam-se de formas nitidamente distintas*<sup>226</sup>.

Também é importante notar que tal matéria está submetida ao regime de reserva legal, devendo ser fixada por meio de lei.<sup>227</sup> Cabe pontuar que apesar das alíquotas do ICMS serem estabelecidas pelo legislador ordinário de cada Estado-membro e do Distrito Federal, tais entes federativos devem respeitar as alíquotas mínimas e máximas estabelecidas pelo Senado Federal, segundo o art. 155, § 2º, IV e V, CF. Portanto, as Resoluções do Senado fixarão tais parâmetros a fim de evitar (eventuais) abusos por parte dos Estados-membros<sup>228</sup>.

Por fim, vale dizer que as alíquotas do ICMS serão *ad valorem*, expressas em percentagem (%) sobre o valor da operação mercantil realizada<sup>229</sup>.

---

<sup>225</sup> *Ibidem*, p. 327.

<sup>226</sup> MELO, José Eduardo Soares de. ICMS... *Op. Cit.*, p. 249.

<sup>227</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. Curso... *Op. Cit.*, p. 327.

<sup>228</sup> Interessante notar que as Resoluções do Senado não poderão fixar alíquotas *internas* em percentuais inferiores aos previstos para as operações *interestaduais*, visto que isso prejudicaria o comércio entre os Estados-membro e o Distrito Federal (o art. 155, § 2º, XII, “g”, CF). Para um maior aprofundamento, vide CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS... *Op. Cit.*, p. 107-117 e MELO, José Eduardo Soares de. ICMS... *Op. Cit.*, p. 249-256.

<sup>229</sup> CARRAZZA, Roque Antonio. ICMS... *Op. Cit.*, p. 117.

## CONCLUSÃO

Ao construir a regra-matriz de incidência do ICMS-mercadoria, investindo as operações econômicas marcadas por obrigação de dar, concluimos que, por força do art. 9 da Lei do *Software*, o usuário final (salvo *na cessão total*) obrigatoriamente celebra um contrato de licença de uso com o titular dos direitos autorais – como vimos, ainda que sob a formalidade jurídica de um contrato de adesão, que se aperfeiçoa no momento em que a embalagem é aberta ou quando o termo de adesão on-line é aceito. Nesses casos, de cessão parcial, não há transferência de titularidade do *software*, mas tão somente autorização de uso .

Também reforçamos que quando há a figura de um terceiro, intermediário do contrato de licença de uso do *software* de prateleira ou *canned software*, mesmo assim em nenhum momento o usuário final passa a ser titular da obra. Por isso, tampouco há transferência de titularidade. Neste caso, se o bem principal não sofre a incidência do ICMS, não há que se cogitar da tributação sobre o bem acessório (suporte físico).

Por todo o exposto, constatamos que o único caso passível de incidência do ICMS é a cessão total dos direitos autorais do *software*, na medida em que há transferência de titularidade e este bem intelectual pode ser qualificado como mercadoria, por ao menos três argumentos.

Primeiro, pois a Constituição apenas pressupõe que a mercadoria seja bem móvel, em razão da competência tributária dos Estados.

Segundo, porque a natureza mercantil de um bem não deflui de suas propriedades intrínsecas. Com efeito, a natureza de obra intelectual do *software* não obsta a possível *destinação à prática de operações mercantis*.

Terceiro, em razão da corporalidade não ser requisito essencial para a qualificação como mercadoria. Diante da transformação da realidade, pela era digital, e da decisão do Plenário do Supremo Tribunal Federal na ADI nº 1.945, consideramos que houve mutação constitucional do conceito de mercadoria. A título de reforço, sequer o art. 191 do revogado Código Comercial de 1850 é suficiente para defender a necessidade da mercadoria ser bem corpóreo, pois tal dispositivo também falava em bens incorpóreos.

Tendo chegado ao fim deste trabalho, esperamos ter cumprido nosso desafio originalmente proposto: *examinar o fenômeno tributário com precisão de linguagem e rigor conceitual, sem deixar de atentar para o caráter argumentativo do Direito e para a efetividade dos princípios e direitos fundamentais*.



## BIBLIOGRAFIA

AMARAL, Flávio. Direito Civil: introdução. Rio de Janeiro: Renovar, 2003, 5ª ed.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência tributária. 6. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

\_\_\_\_\_. GIARDINO, Cleber. Núcleo da Definição Constitucional do ICM. *In Revista de Direito Tributário*, vol. 25-26.

ÁVILA, Humberto. Direito Tributário e o novo Código Civil. *In GRUPENMACHER, Betina Treiger (coord.). Direito Tributário e o novo Código Civil*. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

\_\_\_\_\_. Discurso de posse de professor titular da cátedra de direito tributário da faculdade de direito do Largo do São Francisco. *In Revista da Faculdade de Direito. São Paulo*. V. 110, 2015.

BALEEIRO, Aliomar. Direito Tributário Brasileiro. Rio de Janeiro: 1984.

BARRETO, Simone Rodrigues Costa. Mutação do conceito constitucional de mercadoria. 2014. 230 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. São Paulo, 2014.

BECKER, Alfredo Augusto. Teoria Geral do Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 1963.

BOBBIO, Norberto. Teoria da norma jurídica. 3. ed. Bauru :Edipro, 2005.

BOTTALLO, Eduardo Domingos. Algumas características da constituição brasileira a respeito de tributos e relações aos mesmos pertinentes. *In Congresso Nacional de Estudos Tributários Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais*. MOREIRA, André Mendes. São Paulo: Noeses, 2013.

BORGES, José Souto Maior. Questões tributárias. São Paulo: Resenha tributária, 1975.

BIFANO, Elidie Palma. O negócio eletrônico e os sistema tributário brasileiro. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

BITTAR, Carlos Alberto. Contratos de comercialização de software. *In Novos contratos empresariais*. São Paulo: Revista dos Tribunais.

BULGARELLI, Waldemiro. Direito Comercial. São Paulo: Atlas, 2001, 16ª ed.

CAMPOS, Milton. Constituição e realidade. *Revista Forense*, v. 187. Rio de Janeiro: 1960.

CARRAZZA, Roque Antonio. O ICMS na Constituição. São Paulo: Malheiros, 2005, 10ª ed.

\_\_\_\_\_ ICMS. São Paulo: Malheiros, 2015, 17ª ed.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva, 2015, 26º ed.

\_\_\_\_\_ Breves Considerações sobre a função descritiva da ciência do direito tributário. *In* Congresso Nacional de Estudos Tributários Sistema Tributário Brasileiro e as Relações Internacionais. MOREIRA, André Mendes. São Paulo: Noeses, 2013.

\_\_\_\_\_ Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. São Paulo: Saraiva, 2006.

\_\_\_\_\_ Hipótese de incidência e base de cálculo do ICM, Cadernos de Pesquisas Tributárias 3/331, São Paulo: Resenha Tributária, 1978.

\_\_\_\_\_ Teoria da Norma Tributária. São Paulo: Max Limonad, 1998.

CARVALHO, Renan Flumian. Qual o conceito de mutação constitucional para os ministros do STF? Disponível em: <  
[http://www.sbdp.org.br/arquivos/monografia/138\\_Monografia%20Renan.pdf](http://www.sbdp.org.br/arquivos/monografia/138_Monografia%20Renan.pdf) >. Acessado em 31/8/2015> Acessado em 10.11.2016.

CEZAROTTI, Guilherme. Breves considerações a respeito da incidência tributária do ICMS nas operações realizadas via Internet. *In* SCHOUERI, Luís Eduardo (org). Internet, o Direito na era virtual. Rio de Janeiro: Forense, 2001.

CHIERCHIA, Pietro Merola. l'interpretazione sistematica della costituzione. Padova: Cedam, 1978.

CHIESA, Clélio. ICMS: Sistema Constitucional Tributário: Algumas inconstitucionalidades da LC 87 de 1996. São Paulo: LTr, 1997.

COELHO, Fabio Ulhoa. Curso de direito comercial. São Paulo: Saraiva.

\_\_\_\_\_ Manual de Direito Comercial. São Paulo: Saraiva, 2011.

COÊLHO, Sacha Calmon Navarro. Teoria geral do tributo, da interpretação e da exoneração tributária, 3ª ed. São Paulo : Dialética, 2003.

FERRAZ, Anna Cândida da Cunha. Processos Informais de Mudança da Constituição: Mutações Constitucionais e Mutações Inconstitucionais, (Tese, 1982) pub. SP, Max Limonad, 1986.

GASPAR, Thais. O estabelecimento empresarial virtual e o sujeito ativo da relação jurídica tributária do imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS) nas operações realizadas pela

internet. Monografia apresentada no IBET. Disponível em: <  
<http://www.ibet.com.br/WEB/monografias/2011.1/200.pdf>> Acessado em 13.11.2016.

GOMES, Orlando. Contratos. Rio de Janeiro: Forense, 1997.

GONÇALVES, Renato Lacerda de Lima. A tributação do software no Brasil. São Paulo: Quarter Latin, 2005.

GRECO, Marco Aurélio; ZONARI, Anna Paola. ICMS - materialidade e princípios constitucionais, *In* Curso de Direito Tributário, Coordenação de Ives Gandra da Silva Martins, 3. ed., Cejup, 1994, v. 2.

GRECO, Marco Aurelio. Internet e direito. São Paulo: Dialética, 2000.

HENRY, Eduardo Yevelson. Do imposto sobre circulação de mercadorias: comentários à legislação, doutrina, jurisprudência. São Paulo, Saraiva, 1974.

JELLINEK, George. Reforma y mutación de la Constitución. Tradução Christian Föster. Madrid: Centro de Estudios Constitucionales, 1991.

JUNIOR, Tercio Sampaio Ferraz. A ciência do direito. São Paulo: Atlas, 1986.

JUSTEN FILHO, Marçal. O imposto sobre serviços na Constituição. São Paulo: RT, 1985.

\_\_\_\_\_. Sujeição passiva tributária. Belém: Cejup, 1986.

KELSEN, Hans. Teoria Pura do Direito: Introdução à problemática científica do direito. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012.

KORKOUNOV, Nikolaï Mikhaïlovich. Cours de Théorie Générale du Droit. Paris: 1914, 2ª ed.

LASSALLE, Ferdinand. A essência da constituição. Rio de Janeiro: Liber Juris, 1988, 3ª ed.

LOBO, Paulo. Direito Civil: parte geral. São Paulo: Saraiva, 2012, 3ª ed.

LOEWNSTEIN, Karl. Teoría de la Constitución. Trad. Alfredo Gallego Anabitarte. Barcelona: Ariel, 1986.

MACHADO NETO, Antônio Luís. Teoria da ciência jurídica. São Paulo: Saraiva, 1975.

MARTINS, Ives Gandra. Comentários à Constituição do Brasil, vol. 6.

MAYNEZ, Eduardo Garcia. Introduccion al estudio del derecho. Mexico: Editorial Porrúa, 1955.

MELO, José Eduardo Soares de. ICMS teoria e prática. 9. Ed. São Paulo: Dialética, 2008.

MENAUT, Antônio Carlos Pereira. Lecciones de Teoria Constitucional. 2.<sup>a</sup> ed., Madrid: Editoriales de Derecho Reunidas, 1987.

MENDONÇA, José Xavier Carvalho de. Tratado de direito comercial brasileiro. 4. Ed. Livro III, parte I. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1946.

MIGUEL, Luciano Garcia. A hipótese de incidência do ICMS e a evolução dos conceitos tradicionais de mercadoria e serviço de comunicação. 2016. 182 f. Tese (Doutorado em Direito) - Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 2016.

MIRANDA, Jorge. Manual de Direito Constitucional. 5. ed. Coimbra: Coimbra Editora, 2003 tomo II.

MIRANDA, Pontes de. Tratado de Direito Privado. Parte Especial Tomo XVI. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1977.

OLIVEIRA, Raquel Rios de. A Não Submissão de Cessão de Direito aos Tributos sobre o Consumo (ICMS, ISS, COFINS e PIS). In SILVA, Paulo Roberto Coimbra; BERNARDES, Flávio Couto; FONSECA, Maria Juliana (coord.). Tributação sobre o Consumo. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

PAULSEN, Leandro. Direito tributário: constituição e código tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. São Paulo: Livraria do Advogado; 11. ed, 2009.

PORTELLA, André. Controle tributário do comércio eletrônico. Belo Horizonte: Fórum, 2007.

ROCCO, Alfredo. Princípios de Direito Comercial. Trad. Cabral de Moncada. São Paulo: Saraiva, 1931.

ROZMARYN, Stefan. “la constitution comme loi fondamentale dans les états de l’Europe Occidentale et dans les états socialistes”. Turin, Institut Universitaire d’Études Européennes, 1966.

RUSCHEL, Ruy Buben. Direito Constitucional em tempos de crise. Porto Alegre: Porta Luzzato, 1997.

SAAVEDRA, Rui. A proteção jurídica do software e a internet. Lisboa: Don Quixote, 1998.

SARLET, Ingo Wolfgang; MARINONI, Luiz Guilherme; MITIDIERO, Daniel. Curso de direito constitucional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2012, p. 205. Também, GUASTINI, Riccardo. *Das fontes às normas*. Tradução Edson Bini. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SANTOS, Manoel J. Pereira dos. Licença de Software. Revista da ABPI, n. 25, nov. dez. 1996.

SOUSA, Rubens Gomes de. *Compêndio de legislação tributária*. São Paulo: Resenha Tributária, 1975.

SILVA, José Afonso. *Curso de Direito Constitucional Positivo*. 24a ed. São Paulo: Malheiros, 2005.

TRAIBEL, J. P. Montero. *Derecho tributario moderno*. Fundación de Cultura Universitaria, 1977, v.2, t. 1.

VALLE, Maurício Timm do. *Sujeições tributárias: a reconstrução racional dos seus sistemas a partir da teoria analítica do direito*. Tese (Doutorado em Direito) – Universidade Federal do Paraná. Curitiba, 2015.

VEGA, Pedro. *Temas clave de la constitución española: la reforma constitucional y la problematica del poder constituyente*. Madrid: Tecnos, 2007, 6ª ed.

VIEIRA, José Roberto. A noção de sistema no Direito. *Revista da Faculdade de Direito da Universidade Federal do Paraná*. Curitiba: UFPR, v. 33, 2000.

\_\_\_\_\_. *A Regra-Matriz de Incidência do IPI: Texto e Contexto*. Curitiba: Juruá, 1993.

\_\_\_\_\_. *Imposto sobre Produtos Industrializados: uma águia garciamarquina entre os tributos* In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de; MOSQUERA, Roberto Quiroga; e ZILVETI, Fernando Aurélio (coord.). *Tributação das Empresas – Curso de Especialização*. São Paulo: Quartier Latin e FGV, 2006.

VILANOVA, Lourival. Norma Jurídica – proposição jurídica. *Revista de Direito Público*, nº 61.

\_\_\_\_\_. *As estruturas lógicas e o sistema do direito positivo*. São Paulo: Noeses, 2005.

VILLEGAS, Hector. *Curso de Finanzas; derecho financiero y tributario*. Buenos Aires: Depalma.

WACHOWICZ, Marco. *Software: Desenvolvimento e modalidades de comercialização do software livre e do software proprietário*. Disponível em: < <http://www.gedai.com.br/?q=pt-br/content/software-desenvolvimento-e-modalidades-de-comercializa%C3%A7%C3%A3o-do-software-livre-e-do-software> >. Acessado em: 29.10.2016.

WHEARE, Karl C. *Modern constitutions*. London: Oxford University Press, 1973.